



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA

# Teoría General de la Administración Tributaria frente a la elusión tributaria con dimensión internacional

Sandra Mariela Sevillano Chávez

**ADVERTIMENT.** La consulta d'aquesta tesi queda condicionada a l'acceptació de les següents condicions d'ús: La difusió d'aquesta tesi per mitjà del servei TDX ([www.tdx.cat](http://www.tdx.cat)) i a través del Dipòsit Digital de la UB ([diposit.ub.edu](http://diposit.ub.edu)) ha estat autoritzada pels titulars dels drets de propietat intel·lectual únicament per a usos privats emmarcats en activitats d'investigació i docència. No s'autoritza la seva reproducció amb finalitats de lucre ni la seva difusió i posada a disposició des d'un lloc aliè al servei TDX ni al Dipòsit Digital de la UB. No s'autoritza la presentació del seu contingut en una finestra o marc aliè a TDX o al Dipòsit Digital de la UB (framing). Aquesta reserva de drets afecta tant al resum de presentació de la tesi com als seus continguts. En la utilització o cita de parts de la tesi és obligat indicar el nom de la persona autora.

**ADVERTENCIA.** La consulta de esta tesis queda condicionada a la aceptación de las siguientes condiciones de uso: La difusión de esta tesis por medio del servicio TDR ([www.tdx.cat](http://www.tdx.cat)) y a través del Repositorio Digital de la UB ([diposit.ub.edu](http://diposit.ub.edu)) ha sido autorizada por los titulares de los derechos de propiedad intelectual únicamente para usos privados enmarcados en actividades de investigación y docencia. No se autoriza su reproducción con finalidades de lucro ni su difusión y puesta a disposición desde un sitio ajeno al servicio TDR o al Repositorio Digital de la UB. No se autoriza la presentación de su contenido en una ventana o marco ajeno a TDR o al Repositorio Digital de la UB (framing). Esta reserva de derechos afecta tanto al resumen de presentación de la tesis como a sus contenidos. En la utilización o cita de partes de la tesis es obligado indicar el nombre de la persona autora.

**WARNING.** On having consulted this thesis you're accepting the following use conditions: Spreading this thesis by the TDX ([www.tdx.cat](http://www.tdx.cat)) service and by the UB Digital Repository ([diposit.ub.edu](http://diposit.ub.edu)) has been authorized by the titular of the intellectual property rights only for private uses placed in investigation and teaching activities. Reproduction with lucrative aims is not authorized nor its spreading and availability from a site foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository. Introducing its content in a window or frame foreign to the TDX service or to the UB Digital Repository is not authorized (framing). Those rights affect to the presentation summary of the thesis as well as to its contents. In the using or citation of parts of the thesis it's obliged to indicate the name of the author.



UNIVERSITAT DE  
BARCELONA

---

Facultat de Dret

Programa de Doctorado en Derecho y Ciencia Política Línea de  
Investigación: Derecho financiero y tributario

**TEORÍA GENERAL DE LA ADMINISTRACIÓN  
TRIBUTARIA FRENTE A LA ELUSIÓN  
TRIBUTARIA CON DIMENSIÓN  
INTERNACIONAL**

Directora: Dra. Eva Andrés Aucejo  
Tutor: Dr. Andreu Olesti Rayo

SANDRA MARIELA SEVILLANO CHÁVEZ

BARCELONA, 2022



## Resumen

El presente trabajo aborda uno de los temas centrales, sino el más importante, del Derecho Tributario como es la elusión tributaria. Este preocupante tema se ha extendido y sobrepasado las fronteras de los Estados para convertirse en un problema de trascendencia internacional. Para estudiar este complejo asunto, el análisis de esta investigación se ha organizado en cinco partes. La primera, desde una mirada constitucional y de derecho administrativo, estudia las funciones de la Administración tributaria y su encargo por dar cumplimiento al deber de contribuir, para finalizar con los esfuerzos actuales de cooperación entre Estados para erradicar las actividades de los contribuyentes multinacionales que buscan minimizar el pago de impuestos y perjudican la recaudación de los Estados. En la segunda y tercera partes se estudia el conflicto entre el interés por la recaudación y las prácticas tributarias abusivas, desde una perspectiva multidisciplinaria para aproximarnos a una definición de planificación y elusión tributarias en el ámbito internacional. En la cuarta parte, se trata la fiscalidad internacional y se describen los condicionantes para el desarrollo de la planificación fiscal agresiva y la elusión internacionales, comentando algunos casos. Finalmente, la última parte de este trabajo repasa el nuevo contexto de la fiscalidad internacional marcado por la era post BEPS, concluyendo con unas reflexiones personales sobre una definición actual de elusión tributaria internacional.

**PALABRAS CLAVE:** Administración tributaria, elusión, evasión, economía de opción, deber de contribuir, moral tributaria, GAARs, elusión tributaria internacional, planificación fiscal agresiva, fiscalidad internacional, BEPS, cooperación fiscal internacional.

## Resume

El present treball aborda un dels temes centrals, sinó el més important, de el Dret Tributari com és l'elusió tributària. Aquesta qüestió alarmant s'ha estès i sobrepasat les fronteres dels Estats per convertir-se en un problema de transcendència internacional. Per estudiar aquesta matèria complexa, l'anàlisi d'aquesta investigació s'ha organitzat en cinc parts. La primera, des d'una mirada del dret constitucional i del dret administratiu, estudia les funcions de l'Administració tributària i el seu mandat per donar compliment a l'deure de contribuir, i conclou amb un enfocament dels esforços actuals de cooperació entre Estats per eradicar les activitats dels contribuents multinacionals que busquen minimitzar el pagament d'impostos i danyar la recaptació dels Estats. En la segona i tercera parts s'estudia el conflicte entre l'interès per la recaptació i les pràctiques tributàries abusives, des d'una perspectiva multidisciplinària per aproximar-nos a una definició de planificació i elusió tributàries en l'àmbit internacional. En la quarta part, es discuteix la fiscalitat internacional i es descriuen els condicionants per al desenvolupament de la planificació fiscal agressiva i l'elusió internacionals, comentant alguns casos. Finalment, l'última part d'aquest treball repassa el nou context de la fiscalitat internacional marcat per l'era post BEPS, conclouent amb unes reflexions personals sobre una definició actual d'elusió tributària internacional.

**PARAULES CLAU:** Administració Tributària, elusión, evasió, economia d'opció, deure de contribuir, moral tributària, GAARs, elusió tributària internacional, planificació fiscal agressiva, fiscalitat internacional, BEPS, cooperació fiscal internacional.

## Abstract

This work addresses one of the main issues, if not the most important, of Tax Law, such as tax avoidance. This alarming issue has spread and surpassed the borders of the States to become a problem of international importance. To study this complex issue, the analysis of this research has been divided into five parts. The first, from a constitutional and administrative law point of view, studies the functions of the tax administration and its mandate to comply with the duty to contribute, and concludes with an approach to the current cooperation efforts between States to eradicate the activities of multinational taxpayers that seek to minimize the payment of taxes and damage the collection of the States. The second and third parts study the conflict between interest in collection and abusive tax practices, from a multidisciplinary perspective to achieve a definition of tax planning and tax avoidance in the international context. In the fourth part, international taxation is discussed and the conditions for the development of aggressive tax planning and international avoidance are described, commenting on some cases. Finally, the last part of this work reviews the new context of international taxation marked by the post-BEPS era, concluding with some personal reflections on a current definition of international tax avoidance.

**KEY WORDS:** Tax administration, avoidance, evasion, tax minimization, duty to contribute, tax morale, GAARs, international tax avoidance, aggressive tax planning, international taxation, international tax regime, BEPS, international tax cooperation.

# Índice

<b>Resumen</b> .....	<b>3</b>
<b>Abreviaturas y siglas</b> .....	<b>9</b>
<b>Introducción</b> .....	<b>11</b>
<b>Capítulo 1: La función constitucional de la Administración tributaria y su rol en el nuevo escenario tributario internacional</b> .....	<b>21</b>
<b>Introducción.</b> .....	<b>21</b>
<b>1.1 La administración pública en el Estado Constitucional de Derecho.</b> .....	<b>22</b>
1.1.1 La Administración pública y la función administrativa. ....	22
<b>1.1.1.1 Definición de Administración pública.</b> .....	22
<b>1.1.1.2 El interés público como base de la actuación administrativa.</b> .....	28
<b>1.1.1.3 La función administrativa.</b> .....	31
1.1.2 Competencias, potestades y deberes de la Administración pública. ....	34
<b>1.1.2.1 Conclusiones sobre la posición subjetiva de la Administración pública.</b> .....	44
1.1.3 Los presupuestos del Estado Constitucional de Derecho, ¿cómo afectan a la Administración pública? .....	46
<b>1.1.3.1 Del Estado de Derecho al Estado Constitucional de Derecho.</b> .....	46
<b>1.1.3.2 Las funciones administrativas en el Estado Constitucional de Derecho.</b> .....	57
<b>1.2 La administración tributaria: naturaleza y atribuciones.</b> .....	<b>61</b>
1.2.1 La función tributaria, la justificación del tributo. Necesaria delimitación de la mención a función tributaria. ....	61
1.2.2 El fundamento constitucional del tributo. ....	74
<b>1.2.2.1 El poder tributario del Estado, sus límites.</b> .....	74
<b>1.2.2.2 El deber de contribuir, la solidaridad y la capacidad económica.</b> .....	94
<b>1.2.2.3 Conclusiones sobre el instituto tributario y su fundamento constitucional.</b> .....	103
1.2.3 Naturaleza de la Administración Tributaria. ....	106
<b>1.2.3.1 Administración tributaria y modelo de Estado: El rol de las Administraciones tributarias en la actualidad.</b> .....	106
<b>1.2.3.2 Las potestades de la Administración tributaria. Legalidad y discrecionalidad en las actuaciones de la Administración tributaria.</b> .....	113
1.2.4 Las Administraciones tributarias nacionales en el nuevo escenario internacional: ¿es posible hablar de un Estado constitucional cooperativo en el orden tributario internacional? .....	123
<b>1.2.4.1 La construcción de un nuevo orden tributario internacional: La cooperación entre Estados como principio básico de la Fiscalidad Internacional.</b> .....	138
<b>1.2.4.2 La plataforma para la Cooperación internacional en materia de impuestos de la OCDE, IMF, UN y WBG: The Plattform for Collaboration on Tax (PTC).</b> .....	144
<b>Capítulo 2: El conflicto entre el interés por la recaudación y las prácticas tributarias abusivas</b> .....	<b>147</b>
<b>Introducción.</b> .....	<b>147</b>
<b>2.1 Libertad de configuración jurídica de las actividades privadas.</b> .....	<b>149</b>
2.1.1 Actitudes frente a los tributos. Resistencia al deber de contribuir y moralidad tributaria. ....	149
<b>1. La mirada de la sicología financiera al problema de la resistencia fiscal. La tesis de Schmölders.</b> .....	155
<b>2. El enfoque de la economía al fenómeno de la resistencia tributaria.</b> .....	157
<b>3. La moral tributaria.</b> .....	161

2.1.2 Expresiones de la resistencia al deber de contribuir.....	170
<b>1. La economía de opción.....</b>	<b>174</b>
<b>2. La evasión.....</b>	<b>186</b>
<b>3. Conclusión.....</b>	<b>192</b>
2.1.3 Contenido esencial de la libertad de configuración jurídica: libertad, legalidad y capacidad contributiva.....	193
<b>Conclusiones.....</b>	<b>209</b>
<b>2.2 Aplicación de las normas y situaciones de planificación tributaria y elusión.....</b>	<b>209</b>
2.2.1 Interpretación de las normas tributarias y calificación de los hechos.....	209
2.2.2 Las prácticas tributarias abusivas: entre la planificación tributaria y la elusión.....	219
<b>Capítulo 3: Planificación y elusión tributarias en el ámbito doméstico y en la dimensión internacional.....</b>	<b>225</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>225</b>
<b>3.1 Delimitación conceptual de la planificación tributaria versus la elusión tributaria.....</b>	<b>226</b>
3.1.1 La planificación tributaria.....	226
3.1.2 La elusión tributaria.....	231
<b>3.1.2.1 Enfoque general sobre la elusión tributaria: su oposición radical a la economía de opción.....</b>	<b>231</b>
<b>3.1.2.2 Elusión o tax avoidance en el Common Law y en ordenamientos de Derecho continental o Civil Law.....</b>	<b>238</b>
<b>3.1.2.3 El fraude a la ley tributaria. Las tesis sobre la configuración de los actos elusivos en España.....</b>	<b>246</b>
Fraude a ley tributaria y negocio indirecto.....	257
Fraude a la ley tributaria y simulación.....	259
Simulación y elusión tributaria.....	265
Noción de elusión a partir de los criterios jurisprudenciales.....	269
Elusión, abuso del derecho, abuso de las formas jurídicas y abuso en la aplicación de las normas tributarias.....	271
<b>3.1.2.4 Nuestro concepto de elusión tributaria.....</b>	<b>276</b>
<b>3.1.2.5 La elusión en el ámbito internacional. Las conductas abusivas.....</b>	<b>282</b>
<b>3.2 Facultades especiales de la Administración tributaria para los casos de abuso o elusión tributaria.....</b>	<b>293</b>
3.2.1 <i>General Anti-avoidance rule (GAAR) y Specific Anti-avoidance rule (SAAR) en el contexto doméstico.....</i>	<i>307</i>
<b>3.3 Delimitación de la definición de planificación fiscal agresiva: las prácticas abusivas en el escenario internacional.....</b>	<b>321</b>
3.3.1 Primeras referencias a la figura. Elementos caracterizadores de la planificación fiscal agresiva.....	321
3.3.2 Los lineamientos de nuestra definición de planificación fiscal agresiva.....	328
<b>Capítulo 4: Fiscalidad internacional, Derecho Internacional Tributario y Globalización. Desarrollo de la planificación agresiva y las prácticas elusivas internacionales.....</b>	<b>333</b>
<b>Introducción.....</b>	<b>333</b>
<b>4.1 Impacto de la globalización económica en la fiscalidad internacional.....</b>	<b>334</b>
4.1.1 La globalización económica y las actividades de las multinacionales.....	334

4.1.2 Aproximación a un concepto de fiscalidad internacional. La existencia de un orden o sistema tributario internacional.....	352
<b>4.2 El Derecho Internacional Tributario: precisiones sobre su origen e identificación.</b>	<b>368</b>
4.2.1 Las fuentes del Derecho Internacional Tributario. Problemas en su definición.....	389
<b>4.2.1.1 Los tratados y convenios.</b> .....	400
<b>4.2.1.2 La costumbre (Customary International Tax Law?)</b> .....	403
<b>4.2.1.3 Los principios generales del Derecho. Principios del Derecho Internacional Tributario.</b> .....	414
<b>4.2.1.4 El soft law.</b> .....	418
4.2.2 Conclusiones sobre las fuentes del Derecho Internacional Tributario. ....	424
<b>4.3 Fiscalidad internacional y el elemento de convergencia por la lucha anti elusión.</b>	<b>425</b>
4.3.1 La planificación fiscal agresiva y la elusión: elemento común para una nueva fiscalidad internacional.....	435
4.3.2 Países con regímenes que han propiciado esquemas de Planificación Fiscal Agresiva y las “ayudas estatales selectivas” como mecanismo de reacción en la UE. ....	438
<b>4.3.2.1 El caso de Irlanda.</b> .....	438
<b>4.3.2.2 El caso de Luxemburgo.</b> .....	448
<b>4.3.2.3 El caso de Países Bajos.</b> .....	456
<b>Capítulo 5: El nuevo contexto de la fiscalidad internacional marcado por la era post BEPS.</b>	<b>463</b>
<b>Introducción.</b> .....	<b>463</b>
<b>5.1 Antecedentes del Plan de Acción BEPS.</b> .....	<b>463</b>
<b>5.2 El Plan de Acción BEPS.</b> .....	<b>475</b>
<b>5.3 Las acciones BEPS.</b> .....	<b>488</b>
5.3.1 Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición. ....	488
5.3.2 Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. ....	502
5.3.3 Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre <i>Controlled Foreign Corporation</i> – CFC.....	508
5.3.4 Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.....	511
5.3.5 Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.....	513
5.3.6 Acción 6: Impedir la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición. ....	527
5.3.7 Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente. ....	533
5.3.8 Acciones 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. ....	541
5.3.9 Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS. ....	545
5.3.10 Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. ....	547
5.3.11 Acción13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. ....	555
5.3.12 Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. ....	557
5.3.13 Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral (Multilateral Instrument – MLI). ....	560
<b>5.4 Balance general del Plan BEPS como hito en la lucha contra las prácticas elusivas en la fiscalidad internacional.</b> .....	<b>561</b>

<b>5.5 La normativa europea contra las prácticas tributarias abusivas en el mercado común de la UE: Paquete de medidas antielusión fiscal (<i>Anti Tax Avoidance Package</i> ATAP y ATAD).</b> .....	<b>566</b>
<b>5.6 A modo de conclusión: Toma de posición sobre la elusión tributaria internacional y la Planificación Fiscal Agresiva, a la luz de todo lo revisado.</b> .....	<b>579</b>
<b>CONCLUSIONES</b> .....	<b>586</b>
<b>BIBLIOGRAFÍA</b> .....	<b>598</b>

## Abreviaturas y siglas

art.	arts. artículo; artículos
BM	Banco Mundial
BICC	Base Imponible Común y Consolidada
CDI, CDIs	Convenio para evitar la doble imposición; Convenios para evitar la doble imposición
CE	Constitución de España
CFC	Normas de Transparencia fiscal internacional
CIAT	Centro Interamericano de Administración Tributaria
CIJ	Corte Internacional de Justicia
CVDT	Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados
DGT:	Dirección General de Tributos (España)
ed.; eds.	editor; editores
EE.UU.	Estados Unidos de América
F. J.	Fundamento Jurídico
FMI	Fondo Monetario Internacional
GAAR	<i>General Antiavoidance Rule</i>
HMRC	Her Majesty's Revenue and Customs (Reino Unido)
ibid.	ibídem
IFA	International Fiscal Association IRC Internal Revenue Code (Estados Unidos)
IMF	International Monetary Fund
IS	Impuesto de Sociedades
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
MCOCDE	Modelo de Convenio de la OCDE
MNEs	Empresas Multinacionales
núm.	número
ob. cit.	obra citada
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
ONG, ONGs	Organización No Gubernamental, Organizaciones No Gubernamentales
PTC	Plattform for Collaboration on Tax
p.; pp.	página; páginas
TC	Tribunal Constitucional (España)
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central (España)
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
UN	United Nations
UNCTAD	United Nations Conference on Trade and Development
vol.	volumen
WBG	World Bank Group



## Introducción

La mundialización y progresiva digitalización de la economía, fenómeno iniciado en las últimas décadas del siglo pasado, ha supuesto una radical transformación de la forma de realizar los negocios, un desafío para el Derecho en su conjunto, al ver rebasados los conceptos y las reglas jurídicas tradicionales, y, especialmente, en el ámbito tributario ha significado una demanda de revisión de los criterios para lograr una imposición más equitativa pero, sobre todo, para hacer frente al incremento de fórmulas de agresiva planificación fiscal auspiciadas por las facilidades del mundo globalizado y las asimetrías en la regulación que ofrecen las diversas jurisdicciones tributarias<sup>1</sup>.

Esta situación ha condicionado de tal manera la escena tributaria que, actualmente, ni siquiera los Estados más poderosos se animan a establecer, por sí solos, marcos normativos para regular los aspectos de la tributación internacional que les concierne sin sopesar, previamente, las implicancias que tales medidas tendrán en el “mercado internacional tributario”, y tratan de vislumbrar y ponderar las eventuales respuestas de los contribuyentes quienes pueden deslocalizar con facilidad capitales y actividades económicas con el fin de sustraerse a los impactos no deseados de tales medidas. Los Estados han sufrido una retracción de su potestad tributaria, antes rasgo absoluto de su soberanía, y han perdido capacidad para regular con autonomía materias vinculadas, por ejemplo, a la tributación de empresas o sujetos con actividades con dimensión transfronteriza ya que ello dificulta la efectividad de las acciones tomadas en solitario por cada Estado<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> En el plano económico, tras la Segunda guerra mundial, el mundo emergía desintegrado, sin un mercado financiero global y la desconfianza primaba entre los Estados, entre otras características que, según explican Barreix, Roca y Velayos (2016), permitieron el desarrollo de los paraísos fiscales y el aumento de “la insolidaridad tributaria planetaria”, lo que produjo un “desajuste”, a nivel de los países por su mayor o menor opacidad, por la progresiva aparición de las multinacionales así como por la aparición de grandes fortunas. Barreix, Alberto; Roca, Jerónimo; Velayos, Fernando (2016). Breve historia de la transparencia tributaria. Documento para discusión, N° IDB-DP-453, Banco Interamericano de Desarrollo, p. 3. Con el desarrollo de las nuevas tecnologías y la mayor integración económica de los mercados, se dio inicio a la globalización económica y con ello, el fenómeno tributario se convirtió también en un fenómeno global.

<sup>2</sup> Desde luego, algunas iniciativas se toman de modo individual. El caso más destacado es el caso de los EE.UU, que en más de una ocasión ha emprendido reformas fiscales novedosas y únicas (por ejemplo, al regular su *Foreign Account Tax Compliance Act- FATCA*).

Al finalizar la primera década de este siglo, los medios de comunicación daban cuenta de cómo las operaciones de algunas empresas multinacionales -grandes marcas de lujo, tecnológicas de reconocido prestigio y otras de sectores muy diversos-, se desarrollaban bajo cuidados y sofisticados esquemas empresariales (verdaderas ingenierías fiscales) con el único propósito de para aminorar sus costos tributarios trasladando o movilizándolo sus resultados económicos a territorios con un tratamiento fiscal más ventajoso, y consiguiendo que el grupo empresarial soporte una tributación diminuta en comparación con los resultados empresariales obtenidos. De ese modo, empieza a generarse una percepción negativa sobre las prácticas de estas multinacionales que ponen en riesgo el sostenimiento financiero de los Estados, más aun en épocas de crisis (sea la crisis financiera del 2008 o la reciente que nos ha tocado vivir por la pandemia del COVID 19) ya que merman los recursos del Estado y constituyen un ataque a las bases constitucionales sobre las que reposa el instituto tributario, cuyo fundamento final radica en el deber de contribuir y en la exigencia de un tratamiento con equidad para todas las riquezas similares para que soporten cargas tributarias, también, similares.

Frente a esta problemática de dimensión internacional, las medidas de normativa interna con las que tradicionalmente reaccionaban los Estados (introduciendo figuras como presunciones, ficciones, cláusulas antiabuso específicas, etc.) no resultan suficientes. Los Estados se han visto obligados a discutir y llegar a acuerdos sobre materia tributaria<sup>3</sup>, para reconducir y reformular sus acciones y actuar en contra el denominado fraude tributario y el abuso fiscal internacional<sup>4</sup>, no obstante lo cual, no se ha arribado a

---

<sup>3</sup> Los países desarrollados son quienes han participado de modo más activo y a través de diferentes mecanismos en estas discusiones. Al interior de la OCDE, a través del Comité de Asuntos Fiscales (CAF). Adicionalmente, también los Estados se han integrado a Foros multinacionales que convocan a las Administraciones tributarias tales como el Foro de Administración tributaria de la OCDE (FAT); el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), el Foro Africano de Administración Tributaria (ATAF), el Centro de Encuentros y Estudios de Dirigentes de Administraciones Fiscales (CREDAF), además de los espacios de debate propiciados por las organizaciones internacionales tradicionales como el Fondo Monetario Internacional (FMI), el Banco Mundial (MB), Naciones Unidas (ONU), entre otros.

<sup>4</sup> En la última década del siglo pasado, se intensificó la presión internacional sobre los territorios de baja o nula tributación, ampliando las redes de convenios y de acuerdos de intercambio de información entre Administraciones tributarias tanto entre países que forman parte de la OCDE como terceros países que se alinearon con esta tendencia. Y desde la primera década de este siglo, el enfoque al interior de la OCDE y la Unión Europea giró hacia el reforzamiento de la lucha contra el fraude fiscal y la evasión, para evolucionar, finalmente, hacia una mínima tolerancia contra los abusos producidos por las planificaciones fiscales agresivas que buscan beneficiarse de ventajas fiscales de forma abusivas y la elusión tributaria internacional.

una fórmula o propuesta ideal que garantice una lucha efectiva y uniforme de los países contra estas prácticas abusivas.

En efecto, el mundo de la fiscalidad internacional ha estado dominado por el accionar de las empresas multinacionales y su búsqueda por las opciones de negocio fiscalmente menos costosas. Los Estados, con diversas intervenciones, han reaccionado para preservar sus arcas fiscales, incidiendo en la tributación de algunas rentas particulares o con restricciones a la competencia fiscal perniciosa<sup>5</sup>. Sin resultados importantes, el nuevo enfoque propuesto por la OCDE y el G-20, el Plan de Acciones BEPS (*base erosion and profit shifting*) se tradujo en una revisión de los ordenamientos internos, el reforzamiento de las herramientas previstas en los convenios para evitar la doble imposición para evitar su uso inapropiado con actuaciones abusivas o elusivas<sup>6</sup> y la adopción de nuevos estándares mínimos conjuntos para fortalecer las acciones de los Estados contra las prácticas que consiguen deslocalizar los beneficios y esparcirlos por diferentes jurisdicciones con la única justificación de pagar menos tributos. Aunque no se ha tratado del primer intento de buscar una solución cooperativa, pues ya antes se había globalizado una tendencia en los ordenamientos nacionales para incorporar progresivamente un mayor número de cláusulas antiabuso específicas (*specific and targeted rules*) así como de cláusulas generales antielusión (*general anti-avoidance rules*), incluso en los ordenamientos anglosajones para dotarlos de mejores parámetros para reforzar los criterios jurisprudenciales. Pero, como ha sido señalado por Palao Taboada, la lucha contra la elusión y el fraude fiscal no va a acabar nunca “pues es la lucha misma por el Derecho” (Palao Taboada, 2009:114).

Ahora bien, si bien en esos términos el problema se plantea como una cuestión que preocupa a los Estados frente a los problemas de la fiscalidad internacional, la esencia de

---

<sup>5</sup> Por un lado, es difícil de esperar que los Estados coincidan en las formas de regular la materia tributaria o más todavía que ofrezcan sin querer regulaciones armonizadas. Los ordenamientos tributarios responden a las necesidades fiscales particulares de cada Estado, y ellas pueden condicionar que ofrezcan regímenes que atraigan a sus territorios la inversión. Por otro lado, y a pesar de esta realidad la fiscalidad internacional no se reduce a un mercado donde los inversores deciden solo sobre la base de la oferta tributaria de cada jurisdicción. Sin embargo, el rasgo más importante de estas ofertas tributarias está en los niveles de opacidad que acompañan a los regímenes preferenciales y a la diversidad de *rulings* que permiten tratos especiales.

<sup>6</sup> El uso abusivo de los tratados sobre materia fiscal constituye uno de los mecanismos propios de la elusión fiscal internacional, sea que se use el convenio para eludir normas internas o cuando directamente se busca beneficiarse de las normas del convenio sin que se tenga derecho a ello.

este problema sigue siendo el mismo desde siempre: las tensiones que se producen entre el poder impositivo estatal y el derecho de propiedad y las libertades económicas de los contribuyentes. Una relación de amor-odio entre Estado y particulares que no termina de resolverse pues a ambas partes asisten razones para actuar buscando maximizar sus beneficios y en ese afán económico se diluyen conceptos socialmente valiosos como el interés público, el deber de contribuir y el beneficio de todos.

La “toma de conciencia (académica, política, económica, financiera) de que el fenómeno tributario es global” (Barreix et al., 2016), y que entonces cuestiones básicas asociadas a este, como son la justicia tributaria, la equidad y la legitimidad deben poder predicarse del sistema tributario internacional<sup>7</sup> son argumentos actualmente puestos sobre la mesa del debate tributario mundial. Más aún, se ha instalado en gran parte de la sociedad un férreo cuestionamiento hacia las conductas tributarias de incumplimiento, se habla de una “moral fiscal” y de una intolerancia a las conductas de fraude fiscal. En el límite de lo aceptable para algunos o directamente proscrito, para otros, se encuentran las planificaciones fiscales agresivas cuyos efectos elusivos no han hecho sino poner en la mira el abuso en el ejercicio de las libertades de planificación y la exigencia de una buena gobernanza corporativa que incluya mecanismos de control de riesgos fiscales. Se trata de conductas no sancionadas como ilícitas pero que conllevan en sí mismas abusos del ordenamiento vigente o, al menos, conflictos de aplicación normativa<sup>8</sup>, cuyo único o principal propósito de diluir la carga impositiva. Surgen en ese contexto, situaciones en donde se exigen lineamientos para una mayor seguridad jurídica, pues es claro que las relaciones entre Administraciones y contribuyentes puedan verse resquebrajadas.

Desde un punto jurídico, los cuestionamientos a estas conductas son numerosas y no encuentran amparo en el modelo de un verdadero Estado Constitucional y

---

<sup>7</sup> En este sentido, se puede destacar la importancia que va ganando la lucha contra la evasión y el fraude fiscal en diversos espacios donde la acción de los Estados converge en procura del bien común. Así, de modo explícito la lucha contra la evasión y el fraude fiscal aparece como esencial para cumplir con los Objetivos de Desarrollo Sostenible de la ONU, recogidos en la Agenda 2030. Asegurar la recaudación en busca de una menor desigualdad social y una mejora en la redistribución de las riquezas justifica que los sistemas tributarios se ajusten y armonicen para detener los resultados nocivos de la evasión y la planificación fiscal agresiva. *Vid.* Marcelino J., Jorge. (2020). La Lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional como fuente de financiación del Desarrollo Sostenible. En *Revista de Educación y Derecho*, N° 21, <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.32162>

<sup>8</sup> En doctrina, no existe consenso sobre dónde se ubica la línea divisoria del grado de incorrección que tales conductas suponen. Sin embargo, es irrefutable que gran parte de ellas constituyen un abuso del ordenamiento tributario vigente y quiebran la equidad tributaria que debe primar en todo sistema tributario, partiendo de los valores que se consagran jurídicamente en un modelo de Estado Constitucional de Derecho.

Democrático de Derecho, donde no hay espacio para ninguna forma de abuso del derecho ni de fórmulas que supongan una afectación al deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica, por lo que los valores más importantes de la justicia tributaria están de lado de la lucha contra las figuras que conduzcan a la elusión tributaria.

Planteados en los términos expuestos, la problemática central que ha originado esta investigación la tesis propone, desde una visión integrada del derecho constitucional, el derecho administrativo y el derecho tributario, y con un componente que nos aproxime a una perspectiva interdisciplinaria, estudiar la elusión tributaria y las planificaciones fiscales agresivas en el contexto de la fiscalidad internacional.

### **Objeto de la tesis.**

El presente trabajo tiene como objeto el estudio de la elusión tributaria como fenómeno tributario que, en los últimos años, se ha convertido en eje gravitante del ordenamiento fiscal internacional.

Como institución jurídica tradicional, el fenómeno elusivo era concebido únicamente con alcance doméstico mas ha ido evolucionando, acompañado por las condiciones favorables del mundo globalizado, hasta convertirse en pieza clave que pone en jaque a los sistemas tributarios nacionales gracias a diversos factores como la liberación de los mercados, el desarrollo de las tecnologías y la movilidad de los capitales, para estructurar de operaciones transnacionales que aprovechan los ordenamientos de diferentes jurisdicciones, diversificando y segmentado actividades, en búsqueda de garantizar un mínimo costo tributario.

La relación de tensión entre fisco y contribuyentes, desde siempre conocida, se ha trasladado también al entorno internacional, donde la ausencia de un único ente que centralice la afectación no ha hecho sino exacerbar los resultados de las actividades elusivas y condicionar la respuesta de los Estados que han tomado conciencia de la necesidad de actuar de modo conjunto y colaborativo para enfrentar los embates fiscales de las planificaciones tributarias agresivas.

El tema, en sí mismo, reviste complejidad y exige un enfoque multidisciplinar para su cabal comprensión. En ese sentido, el estudio busca ser exhaustivo en lo jurídico y aportar con la mirada de otras disciplinas como la economía, la sociología y la psicología.

El primer objetivo de esta investigación es analizar el fenómeno constitucional tributario, partiendo del esclarecimiento de las funciones de la Administración tributaria así como los principios tributarios que justifican el cobro de los tributos y la materialización de la justicia tributaria.

El segundo objetivo se dirige a estudiar el fenómeno elusivo, desde una perspectiva multidisciplinaria para entender la conducta del contribuyente y las tensiones entre la libertad de configuración de las actividades y el cumplimiento del deber de contribuir, aterrizando en una delimitación de las diferencias entre economías de opción, planificación tributaria, elusión y evasión.

El tercer objetivo es determinar cómo ha evolucionado la fiscalidad internacional, hacia una fiscalidad cooperativa -ya no solo colaborativa-, construyendo un nuevo marco jurídico para cristalizar una nueva realidad sobre las acciones de los Estados para mitigar el avance de las planificaciones fiscales agresivas y de la elusión fiscal internacional, ambas consideradas como lastres de un sistema internacional que debe reposar en la equidad tributaria.

El objetivo final de este trabajo es concluir en una definición de elusión tributaria internacional, examinando sus diferencias con la planificación tributaria, y desde su idoneidad como concepto medular de la fiscalidad internacional, respecto de la cual se justifica valorar la renovación del régimen fiscal internacional y proyectar una entidad administrativa global que pueda enfrentar un fenómeno multiforme tan complejo.

### **Metodología.**

El presente trabajo de tesis se desarrolla con énfasis en la teoría y por ello la metodología que se propone es la propia de la investigación específica en derecho, en particular, la dogmática y el análisis e interpretación de las fuentes primarias y jurisprudenciales.

En tal sentido, el trabajo tiene un enfoque metodológico propiamente jurídico sin querer dejar de lado, por ello, el aporte que desde otros análisis científicos se puede obtener, como es el caso de las ciencias sociales y, en particular, de la psicología o de la economía, para entender el comportamiento tributario, por lo que también se revisarán sus fuentes doctrinarias.

El estudio de la teoría, dogmática, normativa y de criterios jurisprudenciales, nos conduce hacia un análisis histórico y de derecho comparado, tanto en la parte que se revisan las definiciones sobre elusión tributaria como en el desarrollo de las medidas y principios que sustentan la fiscalidad internacional.

El desarrollo de la tesis se ha organizado en cinco capítulos. En el primero, la investigación se inicia con el análisis de la administración tributaria y de sus potestades en correspondencia con la posición dominante que le corresponde en ejecución del encargo constitucional que tiene para materializar el deber de contribuir y evitar el abuso en materia fiscal. Si bien función que cumple una Administración tributaria guarda estricta relación con el crédito tributario que, dentro de los límites de su jurisdicción, debe resguardar; actualmente el pago de tributos ha dejado de ser un asunto que solo involucra a una jurisdicción, sobrepasando la soberanía de los países. Por lo que en este capítulo también se aborda la cuestión de cómo las Administraciones tributarias no solo despliegan sus funciones de cara a un escenario interno, que procura el restablecimiento del orden constitucional y corregir la inequidad que el abuso y la elusión producen; sino también en el espectro internacional mediante la lucha cooperativa que asumen los países contra el abuso fiscal y las diversas formas de elusión tributaria internacional.

El segundo capítulo estudia las conductas en las que pueden incurrir los contribuyentes con la finalidad de aminorar o evitar el pago de tributos, tanto las que pueden calificar como benignas como las más agresivas, las que constituyen el ejercicio de las legítimas posibilidades de configuración jurídica de las actividades privadas, sin deformar el contenido los negocios jurídicos, como las que constituyen auténticas infracciones directas contra el ordenamiento tributario e incluso se aborda su relación con la moral tributaria. Para este estudio se recurre también a otras perspectivas de conocimiento que explican tales figuras, así la explicación propiamente jurídica que deriva de los problemas que suscita la aplicación e interpretación de la norma tributaria.

El tercer capítulo se concentra en el estudio de la elusión tributaria en particular para distinguirla de la planificación tributaria así como también de las diferentes respuestas legislativas, desde el derecho comparado, para combatirlas. Así, se estudian doctrinas jurisprudenciales del Common law, así como la regulación que prevalece en la Europa continental y la evolución que, particularmente, se ha dado en la legislación y jurisprudencia española. Este capítulo concluye planteando los rasgos de la elusión

tributaria internacional a partir del desarrollo de prácticas tributarias abusivas en el ámbito internacional.

El cuarto capítulo estudia la fiscalidad internacional y los efectos que ha acarreado la globalización de la economía, las prácticas de las multinacionales, y cómo la planificación agresiva y la elusión son actualmente los elementos sobre los que gravitan los fundamentos de la nueva fiscalidad internacional, caracterizándola y describiéndola. En este afán, se toma posición y se fundamenta la existencia de un régimen o sistema fiscal internacional, que ha transitado de su preocupación inicial por evitar la doble imposición a evitar la doble no imposición, consciente de la necesidad de contar con herramientas contra la evasión y la elusión tributaria internacional. Se estudia, posteriormente, el Derecho Internacional Tributario, su identificación y sus fuentes, como fundamentos jurídicos en el que reposan los fundamentos del denominado régimen tributario internacional. Se cierra este capítulo con el estudio de tres jurisdicciones y los casos emblemáticos de planificaciones fiscales agresivas que las condiciones de la fiscalidad internacional han permitido en los últimos años y los cuestionamientos a los regímenes de ayudas de Estado bajo los que fueron analizados en la Unión Europea.

Finalmente, en el quinto y último capítulo se aborda la fiscalidad internacional en la era Post-BEPS. Se estudian los antecedentes del Plan de Acción BEPS, propuesta del G-20 y la OCDE, y el contenido de sus quince acciones como referente en la fiscalidad internacional que expresa el compromiso adquirido por los Estados para detener las prácticas de planificación agresiva y elusión tributaria y perfeccionar los sistemas tributarios para dotarlos de mayor transparencia, sustancia y coordinación, como nuevos pilares sobre los que debe reposar una fiscalidad internacional más justa y equitativa. Este estudio se complementa con la referencia inevitable a los avances que desde la UE se ha dado en esta materia mediante las directivas antielusión, para concluir sobre el concepto de planificación fiscal agresiva y elusión fiscal internacional.

La forma en que se han organizado los capítulos de esta tesis expresa una toma de postura respecto al problema central de investigación el cual está orientado a comprender el fenómeno de la elusión tributaria en el contexto de la fiscalidad internacional.

El estudio del fenómeno impositivo, y del concepto mismo de tributo, ha admitido desde siempre un doble enfoque: uno centrado en el vínculo obligacional que se deriva del mandato de la ley y el otro en la actuación administrativa dirigida a concretar la

aplicación de la ley y el consecuente ingreso para el Estado. En ambos enfoques, no obstante, como si se tratara de la otra cara de una misma moneda, surgen como objeto de análisis también los problemas relacionados con los actos de sustracción al cumplimiento tributario que realizan los contribuyentes. Desde el primer enfoque, importa, así, clarificar el espacio que corresponde al ejercicio legítimo de una opción (economía de opción) sin que ello se torne en abuso (figuras de elusión) y, desde el otro, preocupa la atribución de facultades administrativas, y el ejercicio que se hará de ellas, por si ello llega a colisionar o causar detrimento en los derechos constitucionales de los sujetos.

Esa tensión, permanente e irresoluta, entre la legitimidad de la exacción tributaria a pesar de la afectación que en sí misma conlleva a la riqueza de los sujetos, y la posibilidad, también legítima, de elegir la vía tributaria menos onerosa, explica, justifica y valida las funciones de la Administración tributaria y la atribución de potestades especiales, sin las cuales, no podría cumplir con su principal encargo: velar porque el crédito público se materialice, cuidando porque el incumplimiento no reine y, menos aun, lo haga el fraude y la elusión, exigencias mínimas de la equidad tributaria.

Siendo así, no se puede entender el fenómeno tributario sin ponderar y valorar en su real dimensión el rol de la Administración tributaria, el interés público que resguarda y la necesidad de su presencia, aunque siempre incómoda, totalmente imprescindible para el buen funcionamiento de cualquier sistema tributario regido por principios de justicia tributaria. Esa es la postura asumida como premisa al iniciar esta investigación y es por ello que, el primer capítulo, el más extenso, está dedicado a la Administración tributaria, desde una visión de Derecho público, interno, con los matices propios del encargo constitucional que recibe, hasta su proyección internacional, en una dimensión, ahora mismo, definida por sus altos niveles de cooperación y por los intereses comunes y convergentes que dirigen su acción. Sentadas esas bases, a nuestro juicio imprescindibles, desarrollamos en los capítulos posteriores toda la problemática asociada a entender el fenómeno de la elusión tributaria y el contexto de la fiscalidad internacional actual.

En definitiva, esta tesis doctoral pretende aportar, con una investigación sistemática y analítica, a mejorar la comprensión de un fenómeno multiforme, complejo y en constante evolución como es la elusión tributaria que desafía las respuestas del Derecho tributario y que reviste en la actualidad una dimensión internacional agudizada por las planificaciones fiscales agresivas que no ha hecho sino elevar su complejidad y llevar la

fiscalidad internacional hacia un nuevo derrotero en el que la cooperación entre Estados está alcanzando sus más intensas versiones.

# **Capítulo 1: La función constitucional de la Administración tributaria y su rol en el nuevo escenario tributario internacional**

## **Introducción.**

En este primer capítulo nos ocupamos del estudio de las bases sobre las que debe reposar cualquier discusión sobre el encargo que tienen las Administraciones tributarias nacionales en el contexto actual, lo que implica el reconocimiento que aún en contextos locales impacta una economía mundial globalizada.

Dichas bases suponen, en primer lugar, estudiar los aspectos constitucionales sobre los que se asienta la principal responsabilidad de las Administraciones públicas y, en el caso de la tributaria en particular, su función de cautelar el interés público vinculado con la recaudación de los ingresos tributarios y la materialización del deber de contribuir que tenemos todos, haciendo patentes los principios de justicia tributaria. Con ese cometido, se deberá entender la justificación del tributo, se precisarán los conceptos vinculados a las potestades de las Administraciones tributarias y, finalmente, se reflexionará acerca de los elementos con los que hoy en día es posible justificar actuaciones coordinadas de las administraciones tributarias más allá de sus fronteras en aras de resguardar los principios fundamentales de justicia tributaria y redistribución.

En ese sentido, es importante conocer la base y los principios que regulan dichas potestades y proponer mejoras que permitan que los Estados puedan tener actuaciones jurídicamente eficaces extrafronteras pero, siempre, sin descuidar el marco garantista de los derechos ciudadanos que imponen las reglas del Estado Constitucional de Derecho. Buscar el equilibrio entre estos extremos y comprender cómo deben entenderse las actuaciones de la Administraciones tributarias, a la luz de la perspectiva del Derecho constitucional actual y del Derecho administrativo, es una inquietud que se pretende despejar con la primera parte de este trabajo, contextualizando para, finalmente, aterrizar en los aspectos internacionales a los que nos adentraremos en los próximos capítulos.

## **1.1 La administración pública en el Estado Constitucional de Derecho.**

### **1.1.1 La Administración pública y la función administrativa.**

#### **1.1.1.1 Definición de Administración pública.**

La definición de Administración pública es un concepto nuclear en el Derecho Administrativo y, en general, en la teoría del Estado moderno<sup>9</sup>. Desde una perspectiva sencilla, tal concepto se refiere a un conjunto de órganos estatales que se encargan de los servicios que son requeridos para la satisfacción y atención permanentes de las necesidades públicas de la sociedad<sup>10</sup>.

Pensar en la Administración pública como conjunto de órganos nos remite a la idea de que, en la historia de la humanidad, el inicio de la vida en colectividad demandó el acuerdo sobre determinadas normas de organización pero, a la vez, de entidades en las que pudiera depositarse el encargo de realizar las actividades necesarias para que dicha organización funcione y, claro está, para que los intereses colectivos puedan verse

---

<sup>9</sup> Como afirma Cosculluela (2003), corresponde a la Edad Moderna la concepción del Estado como una institución organizada de dominación política. La idea de Estado moderno, según el mismo autor, está inspirada en el pensamiento de diferentes autores de la época. Así, las ideas que Maquiavelo expuso en su obra “El Príncipe” (1513), ayudaron a separar el poder político del religioso y reafirmar la supremacía del poder real del Estado por encima de cualquiera. También se tomaron elementos de lo propuesto por Bodino, en su obra “Los seis libros de la República” (1576), incorporándose el concepto de soberanía como esencia del poder político del Estado. Y, finalmente, contribuyó Hobbes, con su clásico Leviathan (1651), concibiendo al “Estado como organización social compleja y poderosa que ejerce su poder de dominación con una misión utilitarista para la propia sociedad gobernada; [y que surge] históricamente de un contrato entre los individuos de esa sociedad, pero una vez creado trasciende a sus creadores que le prestan sujeción o sometimiento” (Cosculluela, 2003 p. 19, *corchetes agregados*). Ahora bien, estas ideas centrales, como reconoce Cosculluela, siguen siendo válidas pero han ido adquiriendo matices propios de su evolución. En sus orígenes, la idea del Estado moderno sirvió al absolutismo real pero luego de la revolución liberal, la concepción del Estado como una estructura organizativa no cambió, manteniéndose el principio de que el Estado ostenta un poder superior a cualquier otro, por eso se puede decir que concentra el poder soberano de una comunidad política. *Vid.* Cosculluela Montaner, Luis. (2003). *Manual de Derecho Administrativo I*. 14ª ed., Madrid: Thomson Civitas. Al día de hoy se puede encontrar varios y diferentes modelos de Estado, aunque el concepto estructural pueda seguir manteniéndose. Partiendo de los principios jurídicos y la forma de atribuir poder soberano al Estado, su más importante versión es, por cierto, el Estado de Derecho y, en una versión incluso más pulida, podemos referirnos al Estado Constitucional de Derecho, donde los derechos constitucionales prevalecen sobre el Derecho, como se estudia más adelante en esta tesis.

Un estudio de Derecho comparado (Inglaterra, Francia, Alemania y España) sobre lo que aconteció en el Estado Moderno, en relación a las cuestiones mentadas, puede consultarse en: Andrés Aucejo, Eva. (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*. Madrid, Barcelona; Buenos Aires, Sao Paulo: Marcial Pons.

<sup>10</sup> En palabras de Martín Rebollo (1992) “La Administración es, en una aproximación simplista, el brazo ejecutor de fines del Estado, el propio Estado en acción, el Estado que actúa y que, por consiguiente, entabla relaciones jurídicas con otras personas, fundamentalmente con los ciudadanos.” Rebollo, Martín. (1992). La Administración en la Constitución (Arts. 103 a 107). En *Revista de Derecho Público*. Nº 37, p. 75.

satisfechos<sup>11</sup>. Con el paso del tiempo, las primeras organizaciones primitivas fueron cediendo paso a formas más complejas de organización que derivaron, finalmente, en la noción de Estado moderno y en la organización de la Administración pública tal como la entendemos actualmente.

Con prescindencia de tiempo y lugar, desde el momento en que la sociedad incorpora como premisa para su propia existencia y bienestar, la fórmula que reconoce al Estado como quien debe hacerse cargo de la organización de la vida en colectividad, se asume que, sea cual sea la forma de organización que dicho Estado adopte, deberá forzosamente de contar con un cuerpo organizado que actúe y accione en procura de los objetivos que cada ordenamiento establece como prioritarios.

En ese sentido, Martín y Díez (2012)<sup>12</sup> explican que “La administración no es más que un producto del genio organizativo del hombre, de su dimensión social. De ahí que Administración y Derecho Administrativo tengan un énfasis socializador, pretendiendo disciplinar a los individuos, establecer entre ellos una cierta solidaridad para favorecer los intereses del grupo en cuanto tal” (p. 23). La dimensión social del hombre, esos naturales impulsos asociativos en busca de la supervivencia, hizo surgir, según los referidos autores, una autoridad común que dirija al grupo pues, de lo contrario, este no podía funcionar, y es el rudimento y explicación primera de la necesidad de una autoridad por encima de los miembros del grupo que esté encargada de velar por los intereses generales.

Como se sabe, el bien común es el fin esencial o la causa fundamental de todo Estado. La idea de Estado moderno se asienta sobre el reconocimiento de que es indispensable contar con una organización<sup>13</sup> capaz de poder crear y garantizar el cúmulo de condiciones que hagan posible la vida en sociedad, con garantía de las libertades individuales y con la convicción de que la existencia de dicha organización administrativa solo se justifica

---

<sup>11</sup> Sainz de Bujanda (1962) entiende con asertividad que en la Administración pública domina la idea de actividad puesta al servicio de los fines de interés general. Sainz de Bujanda, Fernando. (1962). *Hacienda y Derecho*, Vol. 1, Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

<sup>12</sup> Martín M., Ramón y Díez, J.J. (2012). *Manual de Derecho Administrativo*. 29ª. ed., Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi, pp. 23-26.

<sup>13</sup> Garrido Falla (2005) lo dice con claridad: “Para el logro de sus fines, las comunidades humanas se organizan políticamente. El tipo de organización política que hoy día conocemos como regla en los pueblos civilizados se denomina Estado.” Garrido Falla, Fernando. (2005). *Tratado de Derecho Administrativo*. Vol I, Parte General. 14ª. ed., Madrid: Tecnos, p. 35.

por la consecución del bienestar común, siempre dentro del marco jurídico que regula la actividad estatal.

En esa línea, es posible afirmar que el Estado es tanto la organización que asume el control o la administración de la vida pública, como la abstracción o entidad teórica que recibe el poder delegado del pueblo para que sea ejercido dentro de los parámetros constitucionales que condicionan y limitan el uso abusivo de tal poder.

Ahora bien, si el Estado administra la vida pública, ¿qué envergadura o extensión alcanza dicho encargo? El término “administrar”, en este caso la vida en colectividad, tiene uno de sus orígenes etimológicos en la combinación de los términos del latín *ad* y *ministrare*<sup>14</sup> que en conjunto significan “servir”, lo cual denota que, en su concepción más esencial, la actividad administrativa guarda íntima relación con la idea de servicio o, lo que es lo mismo, de ser una actividad acotada por su propio fundamento, el que se encuentra en la finalidad a la que sirve que no es otro que el servicio al bien común<sup>15</sup>.

Pero, además, el origen etimológico también permite relacionar la idea de administración con la de gestión de intereses ajenos, mientras que en la esencia de administrador viene incorporada en alguna manera la idea de “*minus*”, menor, de algo que está subordinado y que sugiere, por contraste, la superior posición del propietario. Por ello, la administración, en este caso, es un conjunto amplio de intereses que están puestos al servicio de los intereses colectivos que surgen por las exigencias básicas de la vida en comunidad (Martín y Díez, 2012: 27-28).

En ese sentido, podemos concluir que la Administración pública es la organización estatal abocada institucionalmente a la satisfacción de los intereses públicos, o de aquellos bienes jurídicos primordiales para garantizar la vida en sociedad y el bienestar de la comunidad. Y es que solo en la identificación y entendimiento de los fines que la Administración pública está llamada a satisfacer, se encuentra la justificación para el elenco de particulares atribuciones que se le van a reconocer, como se verá más adelante.

Con mayor precisión, la actividad de administración que corresponde al Estado, tal como la venimos describiendo, admite un análisis desde dos perspectivas. La primera,

---

<sup>14</sup> La etimología del vocablo administrar se encuentra en el latín *ad* y *ministrare*, o según otros, por la contracción de “*ad manus trahere*” que da la idea de manejo o gestión. Cfr. María Díez, Manuel. (1963). *Derecho Administrativo I*, Buenos Aires: Bibliográfica Omega, p. 91.

<sup>15</sup> Gascón y Marín (1943), sostiene en el mismo sentido que “Si la palabra administración significa servir actividades aplicadas al cumplimiento de fines, su noción como base del Derecho administrativo deberá hallarse en la idea de actividad encaminada a la realización de los fines públicos, de los servicios públicos.” Gascón y Marín, José. (1943). *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid, p. 31.

subjetiva, reflexiona acerca del sujeto que realiza dicha actividad administrativa, que vendría a ser la Administración pública, de tal forma que las actividades por ella desarrolladas vendrían a ser la actividad administrativa. Por el contrario, desde una perspectiva objetiva, se analizaría la actividad misma con prescindencia del sujeto que la realiza. En otros términos, en la segunda aproximación la actividad de administración sería reconocible más allá del órgano que la despliega.

Dar un concepto unívoco de “Administración pública”, como sujeto, es una tarea dificultosa dado que con dicha expresión se señalan diversos entes, entidades, órganos, organismos y todos, a su vez, con distintas funciones al interior del Estado<sup>16</sup>. En ese sentido, la expresión se utiliza para referirse al Estado mismo (acepción genérica y omnicompreensiva de administración pública) como a los distintos órganos encargado del gobierno o entidades vinculadas a ellos<sup>17</sup>.

Baste decir para los propósitos de esta investigación que nos referimos a Administración Pública para englobar, de modo general, a las distintas organizaciones públicas con identidad propia encargadas de las actividades de administración que corresponden al Estado y que están relacionadas con el bienestar común<sup>18</sup>.

---

<sup>16</sup> Los Estados tienen, usualmente, complejas organizaciones que incluyen una dimensión horizontal para los clásicos Poderes legislativo, ejecutivo y judicial pero, también, una estructura que corresponde a la organización política territorial como sería el caso, en España, del Gobierno del Estado, las comunidades autónomas y entidades locales. Desde un punto de vista subjetivo, la Administración pública se encontraría, propiamente, en el Poder ejecutivo comprendiendo al Gobierno de la Nación y a la Administración pública, y dentro de esta última a la variedad de instituciones que asumen distintos encargos que forman el entramado administrativo público. A su vez, esta idea de Poder ejecutivo podría ser replicable en los otros niveles de gobiernos, autonómicos y locales. Pero, además, en la Administración pública se organizan y reparten los intereses públicos por cautelar entre diferentes entes u organismos con autonomía que no pertenecen al entramado ordinario de la Administración general de Estado sino que tienen funciones sobre un aspecto o servicio específico. Tal será el caso de las Administraciones tributarias que son objeto concreto de esta investigación y a las que dedicamos la segunda parte de este capítulo.

<sup>17</sup> Bermejo Vera (2005) ha señalado al respecto que “Todos los Poderes públicos –partiendo del Estado en su primario significado de organización política del conjunto (Estado, Comunidades Autónomas y Corporaciones Locales –Provincias e Islas del Municipio-)– tienen atribuidas o asignadas en el texto constitucional unas determinadas facultades, funciones o competencias –la terminología, en este momento, no es lo que importa– que hacen posible su actuación en el cumplimiento de sus tareas constitucionales. Con el término de Administración pública se expresa la parte de la estructura organizativa total de cada una de esas Entidades públicas a través de la cual se cumplen dichas tareas y concretan aquellas actuaciones”. Bermejo Vera, José. (2005). *Derecho Administrativo Básico*. 6ª ed., Navarra: Thomson Civitas, p. 31.

<sup>18</sup> Como un concepto singularizado, la Administración pública es única y representa los intereses del Estado. A esta Administración como ente único se le reconoce personalidad jurídica. No obstante, en realidad, se verá cómo la Administración pública puede estar integrada, a su vez, por otras personas jurídicas.

Cuando señalamos que las distintas organizaciones públicas tienen identidad propia queremos destacar la atribución de personalidad jurídica<sup>19</sup> que tienen las Administraciones públicas<sup>20</sup>, atributo que no solo permite individualizarlas, como es obvio, sino asignarles el conjunto de materias que son de su competencia y dotarlas de los poderes específicos<sup>21</sup> cuyo ejercicio se requiere para concretar el interés general.

Asimismo, este atributo de personalidad jurídica permite que la Administración pública pueda establecer relaciones jurídicas con otros entes y con los ciudadanos, así como que goce de capacidad jurídica, siendo centro de imputación de derechos y obligaciones y, propiamente, facultades y deberes<sup>22</sup>.

---

<sup>19</sup> Rebollo (1992) comenta al respecto, “Desde el punto de vista del Derecho y en virtud, precisamente, de su carácter relacional la Administración es una persona jurídica, centro de imputación de situaciones jurídicas activas y pasivas, y así se contempla en el art. 3.4 de la Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo común, para la Administración del Estado, para la Administración de cada Comunidad Autónoma, para cada Municipio y para la constelación de personificaciones instrumentales que surgen en torno de éstas. A partir de esta atribución de personalidad jurídica es preciso añadir que la Administración es una organización compleja, integrada por un conjunto heterogéneo de órganos jerárquicamente ordenados que, por lo que se refiere a la Administración del Estado, son «creados, regidos y coordinados de acuerdo con la ley» (art. 103.2 CE)” (p. 75).

El mencionado artículo 3.4 señalaba a la letra: “Cada una de las Administraciones públicas actúa para el cumplimiento de sus fines con personalidad jurídica única.” La Ley 30/1992 fue sustituida por la Ley 39/2015, Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, en la que del mismo modo se recoge la diversidad de órganos con personalidad jurídica que componen la Administración Pública (artículo 1).

La referencia a la personalidad jurídica de las administraciones públicas ahora la encontramos en la Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público, cuyo artículo 3.1 que precisa: “Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.

<sup>20</sup> Refiere Cosculluela (2003) que “La personificación jurídica es una necesidad absoluta para poder establecer la cualidad de sujeto jurídico de una organización que históricamente se otorga a la Administración Pública cuando se quiere controlar por los Tribunales sus actuaciones (...) Por consiguiente, la personificación jurídica de la Administración fue una consecuencia necesaria de la consagración histórica del Estado de Derecho” (p. 37).

<sup>21</sup> Martín y Díez (2012) en el mismo sentido destacan: “Vemos, pues, cómo la Administración, que puede ser considerada como una unidad en una visión panorámica, desde una perspectiva interna y con arreglo a las técnicas de personificación, parcela determinados sectores de intereses para que puedan ser gestionados por un centro al que se adjudica personalidad jurídica independiente” (p. 33).

<sup>22</sup> El Fisco ha sido en la historia una de las primeras muestras de asignación de personalidad jurídica. Sirvió, en la teoría germánica del siglo XVIII, para objetivar las relaciones patrimoniales del Estado. Cfr. Sánchez Morón, Miguel. (2011). *Derecho Administrativo. Parte General*. 7ª ed., Madrid: Tecnos, p. 232. El Fisco fue un caso de atribución de personalidad jurídica *ad hoc* y una construcción jurídica para otorgarle, justamente, dicha personalidad e imputarle atribuciones pero también obligaciones, así el Fisco podía ser demandado ante los Tribunales y condenado, de ser el caso, por las relaciones jurídicas patrimoniales que establecía. *Vid.* Cosculluela, 2003, p. 37.

La capacidad jurídica y la capacidad para obrar de la Administración pública están reguladas de modo expreso en los ordenamientos jurídicos<sup>23</sup>, y son establecidas de acuerdo con las competencias que le son atribuidas en razón del interés jurídico concreto al que cada Administración pública sirve.

Por otro lado, respecto de aquello que es la propia actividad administrativa<sup>24</sup> ha de tenerse en cuenta que la Administración solo puede hacer lo que le está permitido por las normas que regulan su régimen jurídico, ya que prevalece en ese sentido el principio de legalidad<sup>25</sup> en la actuación administrativa<sup>26</sup>, pues si hubiera ausencia o vacío de regulación en las normas legales sobre un eventual campo de actuación, no estaría habilitada para actuar. La Administración solo actúa en las materias en las que ha recibido un empoderamiento legal expreso<sup>27</sup>.

---

<sup>23</sup> Es el caso del artículo 2.4 de la derogada Ley de Organización y Funcionamiento de las Administraciones General del Estado (LOFAGE) que señalaba “2.4. Las potestades y competencias administrativas que, en cada momento tengan atribuidas la Administración General del Estado y sus Organismos públicos por el ordenamiento jurídico, determinan la capacidad de obrar de una y otros.” Por su parte, la vigente Ley 40/2015 de Régimen Jurídico del Sector Público dispone en su artículo 5.1 “Tendrán la consideración de órganos administrativos las unidades administrativas a las que se les atribuyan funciones que tengan efectos jurídicos frente a terceros, o cuya actuación tenga carácter preceptivo.” Y en el artículo 5.2 “Corresponde a cada Administración Pública delimitar, en su respectivo ámbito competencial, las unidades administrativas que configuran los órganos administrativos propios de las especialidades derivadas de su organización.”

<sup>24</sup> Tradicionalmente se ha entendido que la actividad administrativa puede ser de tres tipos de fomento, de limitación o policía y de servicio público o prestacional. Esta clasificación está pensada, básicamente, en cómo el despliegue de las actividades administrativas termina impactando en los particulares. Dependiendo del interés público que cautela, la Administración desempeña alguna de estas actividades o las combina.

<sup>25</sup> El artículo 103.1 de la CE reconoce la aplicación del principio de legalidad que rige la actuación administrativa: “La Administración Pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho.” Este precepto ha sido reconocido no solo por incorporar el principio de legalidad como rector de la actividad administrativa sino también por introducir el principio de neutralidad administrativa (STC 77/1985, de 27 de junio). Es de notar que la alusión a que la Administración no solo sirve a los intereses generales sino que “lo hace con objetividad” implica su actuación imparcial, fundada en pautas estereotipadas y no de criterios subjetivos (Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de mayo de 1988 (RJ 1988/5060)).

<sup>26</sup> Para un desarrollo de estos aspectos *vid.* Andrés Aucejo, Eva. (2013). *Relaciones entre “Reglamento y ley” en materia tributaria (op.cit.)*, en particular, los apartados sobre: “El principio de legalidad como límite a la potestad reglamentaria del Gobierno; Consideraciones generales sobre el principio de legalidad; Breve esbozo sobre la legalidad administrativa; El principio de legalidad tributaria; El principio de preferencia de ley; y La reserva de ley en materia tributaria” (pp. 100-127).

<sup>27</sup> El artículo 3.1 de la Ley 40/2015 de Régimen jurídico del Sector Público, recogiendo lo dispuesto en el artículo 103.1 de la CE, destaca el sometimiento de las administraciones públicas a la Constitución, a la Ley y al Derecho con el siguiente tenor: “Las Administraciones Públicas sirven con objetividad los intereses generales y actúan de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización, desconcentración y coordinación, con sometimiento pleno a la Constitución, a la Ley y al Derecho.”

Hemos visto hasta el momento, cuál es la noción de Administración pública, cómo los órganos que la componen están dotados de personería jurídica y cómo, dentro de la competencia que les es atribuida ejecutan sus funciones sirviendo al interés público y con arreglo a la Constitución, a la ley y al derecho.

Resta ahora, efectuar algunas precisiones entorno al concepto de interés público, que se sabe es un concepto algo difuso pero que está en el centro de toda actuación administrativa pues, como ya se ha dicho, esta propende a su satisfacción.

### **1.1.1.2 El interés público como base de la actuación administrativa.**

Sea designado como interés público, interés común, bien común o interés general (o intereses generales como también lo llama la CE), todas las denominaciones guardan relación con el hecho de que la actividad administrativa se legitima en tanto, y en cuanto, atiende los asuntos que hacen posible la vida en común y cuya trascendencia los convierte en materias que se ubican por encima de los intereses particulares de los individuos: interesan a la colectividad en su conjunto y de ellos depende el bienestar general<sup>28</sup>.

De acuerdo con ello, el concepto de interés público aparece como aquél que dota de unidad de fin a todo el aparato estatal, y a partir de él se organiza el desarrollo teórico de la Administración pública, su rol y funciones<sup>29</sup>.

No obstante ello, y como es fácil coincidir, la noción de interés público se presenta como imposible de dotar de un contenido preestablecido y es, más bien, un típico caso de

---

<sup>28</sup> Esa característica de la Administración pública que la presenta como puesta al servicio de los intereses de la comunidad es un elemento determinante de su naturaleza pues, como señala Sánchez Morón (2011) la Administración pública “no tiene, jurídicamente hablando, intereses propios”, la define su finalidad que no es otra que satisfacer dichos intereses y procurar el bienestar común (Cfr. p. 76). En el mismo sentido, García de Enterría y Fernández (2000) explican cómo las potestades-función de las Administraciones están destinadas a cautelar el interés de la comunidad y no el interés del ente administrativo. Cfr. García de Enterría, E y Fernández, T-R. (2000). *Curso de Derecho Administrativo I*. 10ª. Edición. Madrid: Civitas, p. 445.

<sup>29</sup> En el caso de España, el citado artículo 103.1 del texto constitucional destaca este vínculo inescindible entre interés público y Administración. Sobre este precepto Rodríguez-Arana (2011) ha dicho que “es difícil haber elegido mejor la caracterización de la función administrativa en el Estado social y democrático de Derecho. Primero, porque la expresión servicio indica certeramente el sentido y alcance del papel de la Administración en relación con la ciudadanía. En sentido contrario, bien se puede afirmar que la Administración en una democracia no es, ni mucho menos, ni la dueña del interés general, ni la dueña de los procedimientos, ni la dueña de las instituciones públicas. Está a disposición de la mejor gestión de lo común, de lo de todos.” Rodríguez-Arana Muñoz, Jaime. (2011). El marco constitucional del Derecho Administrativo. En *El Derecho Administrativo Constitucional. Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, N° 15, p. 93.

un concepto jurídico indeterminado<sup>30</sup>, aunque determinable según las circunstancias particulares en las cuales se le analice.

En efecto, el interés público, muchas veces denominado como interés general<sup>31</sup> o bien común, es un concepto del que cada sujeto puede formarse una idea, mas, no necesariamente genera puntos de vista concordantes. Al respecto, Nieto (1991)<sup>32</sup> ha señalado “(...) ni la ciencia ni la práctica política están hoy en condiciones de determinar cuáles son los intereses generales ni de precisar su papel exacto en la vida del Estado. Todo el mundo está de acuerdo en que la Administración (...) está al servicio de los intereses generales de la comunidad; pero a partir de ahí ya no se puede afirmar nada con certeza (...)” (p. 2189).

Ahora bien, para construir una noción preliminar de interés público resulta forzoso reconocer que este debe relacionarse con las aspiraciones sociales específicas, que corresponden a una determinada época, y que guarda relación con aquello que se considera valioso para el conjunto de la sociedad por lo que se acepta que debe estar por encima de los intereses individuales.

Como es de notar, el interés público participa de un elemento de contexto que lo relaciona con el momento social que se vive, por eso puede ser mutable en el tiempo<sup>33</sup>. Pero la noción de interés público conlleva, también, un elemento de inmediatez pues

---

<sup>30</sup> La categoría de “concepto jurídico indeterminado” proviene de la doctrina germana (*Unbestimmte Rechtsbegriffe*). Es una categoría jurídica muy estudiada y respecto de la cual existe aun mucha polémica. Sobre el concepto jurídico indeterminado se puede consultar: Henke, Horst-Eberhard. *La cuestión de hecho: el concepto indeterminado en el derecho civil y su casacionabilidad* (traducido por T. A. Banzhaf), Buenos Aires, 1979. También se puede ver: García de Enterría, E. y Fernández, T-R. (2000). *Curso de Derecho Administrativo*, Madrid: Civitas; Sainz Moreno, Fernando. (1976). *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Madrid: Civitas; Bullinger, Martín. (1987). La discrecionalidad de la Administración pública. Evolución, funciones, control judicial. En *La Ley*, IV, pp. 869-891; Parejo Alfonso, Luciano. (1993). *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias. Un estudio del alcance y la intensidad del control judicial, a la luz de la discrecionalidad administrativa*, Madrid: Tecnos; Mozo Seoane, Antonio. (1985). *La discrecionalidad de la Administración pública en España. Análisis jurisprudencial, legislativo y doctrinal*, pp. 1894-1983, Madrid: Montecorvo, entre otros.

<sup>31</sup> García de Enterría considera como expresiones equivalentes “interés público” e “interés general”. Cfr. García de Enterría, E. (1996). Una Nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado. En *Revista Española de Derecho Administrativo*, N° 89, enero-marzo, pp. 71-72. En el mismo sentido, Morón, 2011, p. 78.

<sup>32</sup> Nieto, Alejandro. (1991). La administración sirve con objetividad los intereses generales. En *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Volumen III. Civitas. Madrid, pp. 2185-2254.

<sup>33</sup> El artículo 97 CE, por ejemplo, reconoce la función de dirección política de los órganos de gobierno, por lo que es en virtud de ella que se fijan las prioridades políticas y se designan los intereses públicos.

refleja respuestas concretas a debates que se van produciendo con el devenir de la convivencia<sup>34</sup>. Quizá esas características son las que permiten diferenciar el concepto de interés público de los valores a los que sirve el Derecho, pues el contenido de los valores trasciende las circunstancias puntuales y son más bien ideales, como es el caso de la justicia, que debe guiar siempre las respuestas que da el derecho en cualquier circunstancia y en cualquier contexto.

Conforme venimos diciendo, el interés público es un elemento esencial que legitima<sup>35</sup> la actuación de la Administración pública así como, a la par, los derechos subjetivos e intereses legítimos de los particulares se presentan como elementos de ineludible respeto y protección para dicha Administración. Como señala Comadira (1996)<sup>36</sup>, los titulares de esas prerrogativas (los particulares titulares de derechos subjetivos) deben ser considerados como auténticos colaboradores<sup>37</sup> de la Administración en la gestión pública

---

<sup>34</sup> A decir de López Calera (2010) “A pesar de los debates sobre su naturaleza, nadie discute que el concepto de interés público recoge en cierta medida la tradición iusnaturalista del bien común y la tradición republicana de la voluntad general y constituye uno de esos conceptos-clave de las ciencias sociales. El interés público pretende significar un compendio de los fines prevalentes de un orden jurídico y político. Los grandes objetivos del Estado y de la legislación giran fundamentalmente en torno al interés público.” López Calera, Nicolás. (2010). El interés público entre la ideología y el derecho. En *Anales de la Cátedra Francisco Suárez, Norteamérica*, 44, diciembre, p. 129. Disponible en: <http://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/view/502> revisado el 23 de mayo 2017.

<sup>35</sup> Sánchez Morón (2011), refiriéndose al interés general (como equivalente al interés público) encuentra que es más exacto hablar en plural de los “intereses generales”. Al respecto señala que los fines que persigue la Administración pública la trascienden, y son determinados por los poderes constitucionales con legitimidad democrática directa. Así, entiende que los intereses generales son intereses sociales o colectivos que el Estado asume como propios. “En virtud de ello los *publica*, es decir, los convierte en objetivos y prioridades políticas, lo que le lleva a movilizar los recursos y poderes públicos necesarios para gestionarlos y defenderlos” (p. 78).

<sup>36</sup> Comadira, J. (1996). *Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 118.

<sup>37</sup> Este enfoque de colaboración y participación de los ciudadanos en los encargos de la Administración pública no solo es una cuestión meramente declarativa sino que va a permitir entender, por ejemplo, las nuevas relaciones que son posibles de establecer entre los contribuyentes y la Administración tributaria, en concreto. En un Estado democrático, sin duda, el principio de participación implica que respecto de los asuntos vinculados a la vida pública los ciudadanos estén llamados y tengan el derecho a participar. En el caso de España, en el artículo 1.1 de la CE se reconoce que es un Estado democrático y en el artículo 9.2 se dispone que corresponde a los poderes públicos “facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.” Aunque como ha señalado Sánchez Morón (2008), solo se ha conseguido “una participación selectiva de determinados agentes sociales y grupos económicos en la vida pública” ello no es óbice para considerar que esa debe ser la fórmula a la que se debe aspirar y la que debe fundamentar y permitir relaciones mejor avenidas entre Administración y administrados. Cfr. Sánchez Morón, M. (2008). Reflexiones sobre la participación del ciudadano en las funciones administrativas en el sistema constitucional español. En *Revista catalana de Dret públic*, Nº 37, p. 226.

que a esta le compete.<sup>38</sup> Los intereses públicos y los derechos de los ciudadanos deben armonizar para conseguir el fin último del Estado que es el bienestar común.

Pues bien, para terminar de comprender los alcances de la Administración pública y de sus actuaciones, finalmente resta referirnos a la función administrativa.

### **1.1.1.3 La función administrativa.**

Ha quedado claro que la Administración pública encuentra origen y legitimidad en el cumplimiento de determinados fines o, lo que es lo mismo, en el cumplimiento de determinadas tareas que el Derecho le encarga y que, en términos generales, suponen realizar y resguardar el interés público. Así, cumple una función “tuitiva” de los intereses públicos cuya satisfacción persigue con la actividad que despliega (Coscolluela, 2003).

Ahora bien, para que la Administración pública pueda alcanzar los fines que le son adjudicados debe llevar a cabo determinadas actividades de ejecución, justamente, para poder cumplir con dichos fines y contribuir a la mejora de las condiciones de la vida en colectividad.

Martín y Diez (2012) refieren, en ese aspecto, que “(...) La idea de actividad se conecta, pues, con idea de ejecución que no supone simplemente la aplicación de la Ley, sino ejecución de las tareas que son necesarias para llevar a efecto las previsiones de los órganos que ejercen el poder” (p. 73).

El estudio de las tareas o funciones que el Estado asume como propias obliga a remontarnos a las primeras discusiones surgidas a propósito de las concepciones planteadas por Montesquieu en su célebre obra “El Espíritu de las leyes” (1748), en la cual deja sentado los problemas de la concentración de los poderes estatales en desmedro de las libertades individuales. El autor planteó el denominado sistema de pesos y contrapesos de los poderes estatales que debían separarse, como un mecanismo de control de los abusos en el ejercicio del poder. De tal manera que con su propuesta quedó establecido que el poder del Estado<sup>39</sup> debería ejercerse en cuotas que estarían repartidas y balanceadas entre el Poder Legislativo, el Ejecutivo y el Judicial.

---

<sup>38</sup> Finalmente, como también lo ha enfatizado el Tribunal Constitucional, “la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común” (STC 62/1983, de 11 de julio).

<sup>39</sup> Hemos mencionado ya que el concepto de Estado moderno aparece asociado a los ideales de la revolución francesa que se impuso sobre el régimen absolutista y defendió no solo las libertades individuales sino el sometimiento del poder –hasta entonces abusivo del monarca- al imperio de la ley y del derecho. Empezó entonces, la idea de un Estado de derecho, en el que el poder soberano recae en el pueblo y que se modula y acota para el ejercicio público a partir del concepto de ley y principio de legalidad; el equilibrio de poderes; y, el reconocimiento de derechos tanto civiles como políticos al individuo.

En ese sentido, el poder estatal se entiende como uno solo, pero los “poderes” designan a los órganos constituidos para ejercer las funciones estatales (Garrido Falla, 2005). Por su parte, la acción del Estado adquiere formas diversas aunque puedan ser, básicamente, reconducidas en tres: el establecimiento de normas de conducta, la toma de decisiones en los conflictos intersubjetivos o entre sujetos y el propio Estado, y la ejecución de medidas concretas para satisfacer necesidades que plantea la vida en común. Estas son tradicionalmente las funciones del Estado.

Lo cierto es que en la realidad, esta separación que en teoría puede resultar clara, no opera con la misma nitidez cuando se analizan en concreto las actividades y funciones que cumplen los órganos estatales<sup>40</sup>. Así, en ocasiones los límites entre ellas no se pueden establecer con facilidad pues, la Administración pública no solo realiza meras acciones de gestión y ejecución. Por el contrario, sus funciones se caracterizan por su heterogeneidad y aunque, de modo general, se les califique como administrativas, no coinciden con la tradicional distinción tripartita entre funciones legislativa, ejecutiva y judicial (Coscolluela, 2003). Por ello, para denominar las actividades concretas de la Administración pública dentro de cada una de las funciones antedichas, algunos prefieren usar la denominación de “cometido”<sup>41</sup>.

De las tres funciones estatales, interesa para esta investigación la función relacionada con las medidas concretas para satisfacer necesidades que plantea la vida en común, a la que se ha denominado como función ejecutiva o administrativa. Vale la pena hacer al respecto una precisión.

La función atribuida a la Administración pública ha sido llamada, indistintamente, como función “ejecutiva” o “administrativa”<sup>42</sup>. El matiz entre ambas definiciones está en

---

<sup>40</sup> Garrido Falla (2005) señala sobre ellas que “... cabe decir que cualquier acción estatal es, desde el punto de vista de su sustancia o contenido, reconducible a una u otra de estas tres formas esenciales de actuación” (p. 35). A lo que agrega Cassagne (1974), que esas tres serían las funciones del Estado desde el punto de vista material, aunque entre ellas no existe una separación que opere con límites precisos y definitivos una delimitación absoluta de tales funciones. Cassagne, Juan Carlos. (1974). *El acto administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 76.

<sup>41</sup> Cfr. Cassagne, Juan C. (1997). *Derecho Administrativo I*, 5ª ed. actualizada. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 116.

<sup>42</sup> Por ejemplo, Garrido Falla (2005) se refiere a las funciones estatales y denomina función ejecutiva a aquella que despliega el Estado para ejecutar las leyes o lo que es lo mismo, su puesta en acción (p. 37). Cassagne (1997), por su parte, entiende que dicha función debe denominarse como “función administrativa” y la describe como una actividad permanente, concreta, práctica e inmediata y, como cualquiera de las otras dos funciones, debe perseguir “primordialmente, en su orientación teleológica, la realización del bien común, ya sea en forma inmediata o mediata” (p. 78).

la distinta concepción que se tiene sobre lo que es actividad administrativa. Así, desde una óptica subjetiva<sup>43</sup> se defiende que la actividad administrativa es la que desarrolla el Poder ejecutivo (a excepción de la función de gobierno) por ello se le llama “función ejecutiva”; mientras que desde una perspectiva material u objetiva, se reconce que dicha actividad también puede ser desempeñada por los otros poderes del Estado (legislativo, judicial), como acciones concretas de organización, decisión y de creación de situaciones jurídicas para alcanzar los objetivos de satisfacción del interés general.

En ese sentido, a pesar de que cada Poder del estado pueda tener predominantemente una función estatal, ello no impediría que en la práctica se mezclen con otras funciones. Así, por ejemplo, el Poder ejecutivo<sup>44</sup>, que ostenta predominantemente la actividad administrativa, tiene también facultades reglamentarias<sup>45</sup>.

Ahora bien, más allá de la postura que se pueda asumir ante una u otra perspectiva para definir la actividad administrativa que realiza el Estado -tema que trasciende ampliamente los propósitos de nuestra investigación- lo relevante, y lo que se quiere destacar en este punto, es la complejidad que reviste el caracterizar las funciones y actividades que lleva a cabo el Estado<sup>46</sup>, tanto desde una perspectiva tradicional o clásica como, más aún, en nuestros días en que las transformaciones sociales han empujado al Estado en su conjunto a asumir nuevas y distintas tareas<sup>47</sup>, y lo han transformado en un

---

<sup>43</sup> Para Garrido Falla (2005) la actividad administrativa no una cuarta función estatal sino que está reconducida a la función ejecutiva, es decir, que es necesariamente una zona de la actividad desplegada por el Poder ejecutivo, el que además se encarga de las acciones de gobierno. La actividad administrativa se define, para dicho autor, como una actividad no homogénea que incluye actos de ejecución, así como actos de legislación (reglamentos) y de jurisdicción (procedimientos), por lo que la única justificación para darle identidad o reconducirla a unidad está dada por la consideración del poder estatal del que emana. Esta sería la tesis subjetiva sobre lo que debe considerarse actividad administrativa.

<sup>44</sup> Sobre la cuestión de identificar a la Administración Pública con el Poder ejecutivo, que no es una ecuación cien por cien exacta, Martín y Díez (2012) apuntan que: “En términos generales podemos decir que la Administración, como conjunto orgánico, está integrada por el Poder ejecutivo. No es posible, sin embargo, una coincidencia absoluta entre Administración y Ejecutivo, porque, como ya ha quedado apuntado, a la cabeza de la Administración existen titulares de poder político vinculados a las Asambleas y a los Parlamentos, pero con independencia de estas matizaciones, la Administración se ubica de lleno y casi agota en el Poder ejecutivo” (p. 41).

<sup>45</sup> Como a la inversa, es posible encontrar “(...) actividades materialmente administrativas (personal, contratos, etc.) de órganos constitucionales no integrados en la estructura orgánica de la Administración (Tribunal Constitucional, Tribunal de Cuentas, Defensor del Pueblo, entre otros)”. Martín y Díez, 2012, p. 69.

<sup>46</sup> Se puede revisar sobre este punto a Cosculluela, 2003, pp. 32-33.

<sup>47</sup> Sobre la complejidad que representa la estructura de los Estados actuales Sciannella (2013) señala: “Dentro de la estructura general del Estado operan una multitud de sujetos llamados a realizar diversas tareas y funciones, por lo que es excesivamente complejo cualquier intento de clasificación. Y esto no solo por la falta de apoyo legislativo, sino también por la influencia ejercida por el crecimiento gradual de las

complejo orgánico con diversidad de actividades en las que, además, participa con distintas intesidades.

Lo que resta decir sobre a lo que a nuestro tema atañe es que nos referiremos, en adelante, a la actividad administrativa indistintamente como función administrativa del Estado, considerando que es la actividad desplegada por la Administración pública, es decir por la estructura organizativa del Estado<sup>48</sup>, encargada de los actos concretos o acciones inmediatas que buscan realizar los propósitos estatales y satisfacer las distintas necesidades de interés público. Ya se sabe que estas actividades adquieren expresiones muy heterogéneas e implican también actividades reglamentarias y procedimentales. En sentido, parece metodológicamente más útil partir de una concepción subjetivista sobre la función administrativa, para acotarla luego a la parcela de la Administración pública que es el real foco de nuestra atención, cuál la Administración tributaria.

### **1.1.2 Competencias, potestades y deberes de la Administración pública.**

Como se sabe, el poder del Estado es único pero este está repartido en cuotas que serán ejercidas por las distintas entidades<sup>49</sup> estatales a quienes les son atribuidas para el cabal cumplimiento de sus fines.

La Administración pública para poder cumplir con las funciones que le son asignadas por la ley, debe organizarse y para ello cuenta con potestad organizatoria o sea con “la

---

funciones encomendadas al Estado, para cumplir se ha puesto la necesidad de crear nuevas estructuras de caracteres cada vez más articulados y difícilmente reconducidos a la noción tradicional de “organismo público”. Sciannella, Lucía G. (2013). Los sujetos y las situaciones jurídicas subjetivas del Derecho Administrativo. En Ferrari, Giuseppe F. (coord.). *Derecho Administrativo italiano*. México: Biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM Disponible en <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3272/1.pdf>

<sup>48</sup> Como señalan Martín y Díez (2012) no siempre resulta fácil identificar a los órganos que componen esta estructura organizativa justamente porque el obrar administrativo, como ellos lo llaman, se ha ampliado. En consecuencia, concluyen que para averiguar si un determinado órgano es titular de funciones públicas, es decir si pertenece a la Administración, será determinante establecer “si puede utilizar las prerrogativas que el Derecho Administrativo le concede y si está sometida a sus mandatos; por lo tanto la idea de Derecho Administrativo precede a la Administración, y no a la inversa” (p. 69).

<sup>49</sup> Usamos aquí “entidades” en un sentido general y no con ánimo clasificatorio. Bien es sabido que las distintas entidades que ejercen actividades de administraciones admiten diversas calificaciones teóricas, tanto como denominaciones otorgadas por la Ley. Sánchez Morón (2011) señala sobre la composición de la Administración pública que en teoría general esta está conformada por “entes” y “órganos”, siendo los primeros las estructuras organizativas dotadas de personalidad jurídica y los segundos, la pluralidad de órganos que las forman (*vid.* p. 231). Partiendo, pues, de que las denominaciones y clasificaciones de los componentes de la estructura estatal pueden ser diversos, y ofrecidos por la doctrina y las legislaciones de cada país, usaremos indistintamente entidades, órganos u organismos, solo para referirnos y designar, como ya se ha dicho, a las unidades dentro del concepto grande e unitario de Administración pública.

capacidad conferida a los distintos poderes públicos para intervenir en el diseño de la organización” (Sánchez Morón, 2011, p. 226).

Ahora, la complejidad estructural que adquieren los Estados modernos se origina, también, en la forma en que estos prevén y ejecutan los diferentes encargos que la ley les asigna. Por ello, fruto de sus complejas estructuras no siempre es fácil reconocer las distribuciones del poder estatal que se ha conseguido con la organización de tareas y responsables dentro de la Administración pública.

En ese sentido, el primer atributo para identificar los cometidos que cada uno de los entidades, órganos u organismos estatales tiene, se encuentra en la noción de competencia. De acuerdo con la competencia de un órgano estatal es posible conocer el ámbito territorial y material<sup>50</sup> donde podrá ejercer sus actuaciones o llevar a cabo las actividades necesarias para el cumplimiento de sus fines.

Para los propósitos de esta investigación no interesa en este momento<sup>51</sup> concentrarnos en los aspectos que determinan los alcances territoriales de las funciones administrativas ni en las diferentes formas organizativas que, a nivel político, pueden tener los Estados pues, debe quedar claro que, la organización de los Estados a nivel territorial viene anclada en la idea de distribuir porciones de espacio físico o territorio en busca de una mejor administración de los intereses comunes, por lo que competencia territorial no plantea mayores dudas sobre su determinación y alcance si la actuación administrativa viene habilitada y limitada en cuanto se realice dentro del ámbito territorial asignado<sup>52</sup>.

---

<sup>50</sup> Advertimos sobre que la clasificación entre competencias territoriales y materiales no es la única forma de agruparlas o diferenciarlas. Los criterios para clasificar las competencias pueden ser muy variados. Así, se distinguen no solo las otorgadas por razón de la materia o las territoriales, sino aquellas otorgadas en razón de la jerarquía de los órganos, o en razón del tiempo en que se asignan (no todas son permanentes); o pueden tener carácter de exclusividad o ser compartidas, o incluso ser competencias indistintas o subsidiarias; también pueden ser competencias propias o delegadas, entre otras calificaciones. Cfr. Sánchez Morón, 2011, pp. 244-249.

<sup>51</sup> Hasta este momento estamos trabajando con la noción de Administración pública asociada a una comunidad soberana. La Administración pública como organización destinada al cumplimiento de los fines de un Estado. En ese sentido, está claro que, partiendo de una noción de Estado asociado a un territorio, el alcance de las funciones de la Administración pública solo puede encontrarse dentro de dichos límites territoriales. En cuanto a la organización territorial interna que tienen los propios Estados (ya que no existen Estados totalmente centralizados sino que se adoptan modelos regionales o incluso federales) esta también genera, obviamente, niveles de distribución de competencias, mas, como decíamos, no centraremos nuestra atención en ellas. Más adelante, sin embargo, en esta tesis volveremos al concepto de competencia y discutiremos su alcance territorial dado que uno de los aspectos que nos interesa es justamente la posibilidad de que un Estado mediante una de sus administraciones pueda conseguir actuaciones fuera de sus fronteras.

<sup>52</sup> Ello plantea, sin embargo, cuestiones sobre la relación entre los encargos asumidos y el financiamiento requerido para ejecutar y cumplir con la mejor administración de los intereses públicos que corresponden a la porción territorial asignada. *Vid.* Fernández Junquera, Manuela y García-Ovies Sarandeses, Isabel. (2016). Una visión sobre la financiación autonómica. En *Nueva Fiscalidad*, Madrid: Dyckinson, pp. 9-37.

Sí nos interesa, por el contrario, la noción de competencia asociada al alcance material de las funciones que desempeña o, lo que es mismo, cómo a partir de la competencia de cada órgano le son asignadas determinadas atribuciones para que pueda llevar a cabo las actividades necesarias para el cumplimiento de los fines que le han sido encomendados.

Bermejo (2005) señala al respecto que, así como la capacidad jurídica de que disponen las Administraciones públicas para llevar a cabo los cometidos o ámbito funcional que se les confía, se expresa y exterioriza a través de sus órganos<sup>53</sup>, a “la posibilidad jurídica de actuar, en el sentido de concretar la voluntad de la Administración, se le denomina técnicamente *competencia*. Se entiende pues, como atribución de una determinada cuota de potestad de un órgano administrativo dentro de una misma Administración pública” (p. 117).

Así, la competencia es un elemento funcional de la organización administrativa y en una definición clásica es entendida como la medida de la potestad que corresponde a cada entidad, aunque también puede ser definida como el conjunto de facultades, poderes, atribuciones y responsabilidades que le corresponden a un órgano. Por lo dicho, la competencia es esencial para todo órgano, un presupuesto para la validez jurídica de su actividad y viene determinada por las normas jurídicas (Sánchez Morón, 2011, pp. 244-245). La competencia es, además, irrenunciable, salvo los supuestos específicos en que quepa delegación o avocación<sup>54</sup>. Es lo que se conoce como el principio de indisponibilidad de la competencia que es un principio esencial en la organización de la administración y en las relaciones que se van a establecer con los administrados.

El elemento de funcionalidad que se encuentra en el concepto de competencia, hace que se le asocie directamente con las funciones que debe asumir la Administración, de modo tal que también cabe entender a la competencia como “la función o el conjunto de funciones adjudicadas a un órgano (Martín y Díez, 2011, p. 127). La atribución de funciones y la determinación de las competencias expresan las preocupaciones por un mejor orden y eficacia en el cumplimiento de las tareas estatales, pero implican

---

<sup>53</sup> El mismo Bermejo (2005) precisa sobre el término órgano: “Cada una de las Administraciones Públicas –que, recuérdese, gozan de personalidad jurídica propia- tiene distribuidas sus competencias en una serie de unidades dotadas de elementos personales y materiales que se llaman órganos administrativos. Estas unidades merecen la consideración de órganos administrativos cuando su actuación presenta relevancia jurídica externa. A tal efecto, se debe notar que la Administración aparece, pues, como un conjunto de órganos” (pp. 111-112).

<sup>54</sup> Supuestos regulados en la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen jurídico del Sector Público.

jurídicamente que ambas deben venir asignadas por la ley<sup>55</sup>, para que las actuaciones administrativas sean legítimas<sup>56</sup>.

Gaspar Ariño (2011)<sup>57</sup>, por su parte, entiende que “El ámbito o parcela de interés público, cuyo cuidado se encomienda a cada órgano o entidad, constituye un *munus publicum*, esto es una misión, una tarea de organización, defensa y gestión de un sector de los intereses públicos. Esto es lo que en Derecho Administrativo se conoce con el nombre de *competencias* (ámbito de actuación propia, en el cumplimiento de unos fines específicos, para cuya realización el sujeto es investido de potestad, poder administrativo)” (p. 79).

De lo dicho, es posible concluir que la competencia permite distribuir el poder del Estado entre los diferentes entes y órganos públicos, lo que implica repartir las funciones públicas y, a la par que se hace esta distribución, ella conlleva la asignación de potestades jurídicas que podrán ser ejercidas para dar cumplimiento a los fines estatales.

La competencia puede ser definida, entonces, como el ámbito jurídico en el que le corresponde actuar o ejercer sus funciones a cada uno de los órganos que forman la Administración y, por ello, estos tiene el derecho-deber de ejercerla. Este espacio o ámbito jurídico permite el reparto de los encargos o cometidos estatales entre distintos

---

<sup>55</sup> Con “ley” queremos destacar la vigencia del principio de legalidad que rige toda actuación administrativa. Sin embargo, este principio debe entenderse en los términos que realmente implica. Como se sabe, al inicio dicho principio suponía la existencia de una ley emanada del Poder Legislativo para poder habilitar la actuación administrativa. La Administración era, en ese sentido, una mera aplicadora de la voluntad de la ley. Posteriormente, con el aporte de la doctrina francesa (especialmente Hariou), se incorporó la idea del bloque de legalidad, lo que permitió el entendimiento de que la actuación de la administración no era admisible sin que previamente una norma le atribuyera poder para actuar, aunque se tratase de una norma reglamentaria. Así, dentro de los límites establecidos por la ley, la Administración puede autorregularse y atribuirse poder para actuar. Cfr. Cosculluela, 2003, p. 319.

<sup>56</sup> Las competencias suponen una materia determinada, las caracteriza su especificidad, por lo que cabe diferenciarlas de las llamadas cláusulas generales de habilitación y poderes implícitos señala Sánchez Morón. Las primeras son un “poder general, en términos, imprecisos aunque referido a su propio ámbito de actuación y a finalidades de interés público” [el autor ejemplifica con el artículo 25.1 LBRL que prevé que los Municipios promuevan actividades y presten servicios que contribuyan a satisfacer las aspiraciones de la comunidad vecinal]. Estas cláusulas no confieren poderes ilimitados, no permiten tomar decisiones o adoptar iniciativas que vulneren las leyes ni los principios generales del Derecho. Los denominados poderes implícitos –aceptados sobre todo en los sistemas de *common law* y no por toda la doctrina española-, serían aquellos no atribuidos por ninguna norma escrita pero que resultan inherentes al ejercicio de las funciones administrativas. (Cfr. Sánchez Morón, 2011, p. 248). Martín y Díez (2012) se muestran a favor y señalan: “Existen, pues, poderes inherentes, poderes implícitos. Cuando a la Administración se le encomienda el atendimiento de un sector determinado de actividades, se entiende que se dan los poderes necesarios para que su misión pueda llevarse a efecto. Si a un determinado departamento se le encomienda la responsabilidad hotelera, implícitamente se le autoriza para fiscalizar esta actuación y controlar que el régimen de los establecimientos sea correcto y adecuado” (p. 81).

<sup>57</sup> Ariño O., Gaspar. (2011). *Lecciones de Administración (y Políticas Públicas)*. Madrid: Iustel.

órganos o entidades y que solo una porción de los intereses públicos sea atendida por quien tiene asignada la competencia para ello.

Interesa ahora, referirnos a la noción de potestad que es el elemento jurídico concreto que se otorga a la Administración pública para el desempeño de sus funciones. Sobre ellas Cassagne (1997) explica que realizar las funciones y los cometidos (actividades concretas) que a ella se adscriben, la Administración necesita disponer de poderes o prerrogativas. A tales poderes se les denomina en lenguaje técnico como “potestades”<sup>58</sup>.

Por su parte, Gaspar Ariño (2011) destaca la íntima relación entre competencia y potestades, pues estas últimas dependen de la competencia específica que tiene la Administración puesto que “(...) la potestad no se concede *in genere*, sino que es siempre una potestad *ad hoc*, esto es, para el cumplimiento de los fines específicamente atribuidos (y no de otros). Dicho con otras palabras: la potestad pública, la dosis de poder administrativo con que se dota a cada órgano o ente está vinculada y limitada a su *competencia específica*, a la realización de su *munus publicum*” (p. 80).

Las potestades son una forma concreta de poder público, la forma en que adquiere materialidad el poder público. La potestad supone un poder jurídico para actuar y decidir<sup>59</sup>, y también puede condicionar las situaciones jurídicas de los particulares sometidos a dicha potestad quienes en virtud de ella pasan de una situación abstracta de sujeción al poder estatal a una situación concreta de “obligado” (Bermejo, 2005)<sup>60</sup>. Así, las potestades consisten en la posibilidad abstracta de producir efectos jurídicos con su

---

<sup>58</sup> Algún sector de la doctrina, especialmente latinoamericana, prefiere el término “facultad” en lugar de “potestad” (ver por todos, María Diez, M. 1963. *Derecho Administrativo I*, Buenos Aires: Bibliográfica Omega, p. 166). La legislación los ha usado también de modo indistinto, lo cual podría generar confusión acerca de su significado. Ambos conceptos equivalen a lo mismo, es decir, una cuota concreta de poder que recibe la Administración pública para cumplir con sus funciones. Aunque algunos han establecido algún matiz entre ellas identificando una relación de género-especie, donde las facultades serían “los medios o instrumentos con los que se actúa una potestad”. Cfr. Fernández López, R. (1998). *La comprobación de hechos para la inspección de los tributos*. Madrid: Marcial Pons, p. 27. O, acaso, reservando el uso del término facultad para designar la prerrogativa que deriva del ejercicio de los derechos en el ámbito privado.

<sup>59</sup> Por la amplitud que abarca la posibilidad del “actuar y decidir” que implican las potestades, estas pueden ser de diferente tipo. Las más relevantes son la reglamentaria, la de autotutela, la sancionadora, la de autorganización, la de inspección y supervisión, la expropiatoria, la arbitral, la tributaria o financiera, la de mando o imperativa, entre otras. Cfr. Bermejo, 2005, p. 43 y Cassagne, 1997, p. 117.

<sup>60</sup> La cita completa es: “Quienes están dotados jurídicamente de potestad tienen la capacidad de producir *ex novo* situaciones jurídicas, condicionarlas, alterarlas o extinguirlas, y los afectados por el ejercicio de la potestad se convierten en “obligados” a soportarla. Las características que describen a la potestad administrativa, además de su origen legal, son el estar siempre tasadas en la ley, su indisponibilidad (aunque en ocasiones puede delegarse su ejercicio) y su imprescriptibilidad” (Bermejo, 2005, pp. 42-43).

ejercicio pues es “un poder de actuación que ejercitándose de acuerdo con el ordenamiento jurídico puede generar situaciones jurídicas que obliguen a otros sujetos”<sup>61</sup>.

En tanto la potestad implica para su titular una prerrogativa<sup>62</sup> para actuar, es frecuente, también, efectuar el distingo entre esta y los derechos subjetivos<sup>63</sup>, dado que estos también importan prerrogativas. Ambos conceptos, están incluidos en el concepto genérico de poder público, con la diferencia que la potestad no nace de una relación jurídica sino del ordenamiento que la disciplina y la regula.

Adicionalmente, las potestades, como se ha dicho, implican una potencialidad para actuar e incluso para crear sujeciones a terceros, mientras que los derechos subjetivos solo representan una exigencia para los terceros de respetar el ejercicio de las facultades que confiere el derecho a su titular (Cosculluela, 2003, p. 321).

Como se ha venido viendo, la cuota de poder público que se le asigna a una Administración pública puede ser analizada desde: primero, la óptica de la competencia, para determinar sobre qué porción de intereses públicos recae el encargo dado y respecto del cual se va a desplegar la actividad administrativa; la segunda, desde la potestad, para establecer las prerrogativas jurídica que la ley asigna para dar cumplimiento a los fines encomendados.

Dicho de otro modo, el conjunto de atributos (potestades) que la ley concede a la Administración pública constituyen el medio o las herramientas para que haga posible su fin. Este fin, como se ha dicho, está enmarcado en las tareas competenciales que se le asigna pero, aunque con diferente materialidad, todos los objetivos estatales suponen la realización y resguardo de los diversos intereses públicos.

Ese es el significado último de la Administración pública: estar al servicio del interés común (intereses comunes, intereses públicos o como quiera llamarlos), y solo este compromiso con el bienestar de la comunidad en su conjunto puede justificar

---

<sup>61</sup> Garrido Falla, A. (1987). *Tratado de Derecho Administrativo, T. 1*, Madrid, p. 278 (citado por Cassagne, 1997, p. 117). En particular, sobre la potestad reglamentaria del gobierno en materia tributaria, puede verse Andrés Aucejo, Eva. (2005). Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable. En *Crónica Tributaria*, N° 114, pp. 9-26. Y de la misma autora, Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria (*op. cit.*).

<sup>62</sup> La idea de prerrogativa se vincula a la del poder del antiguo *imperium* romano que flota sobre el conjunto de la sociedad y que es ejercido por la Administración. Ello lleva aparejado que la Administración se autodefienda, tutele los intereses que le han sido adjudicados con una relativa independencia del Juez (Cfr. Martín y Díez, 2012, p. 76).

<sup>63</sup> Santi Romano es uno de los autores que planteó esta distinción. Se puede revisar: Santi, Romano. (1963). *El ordenamiento jurídico*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, p. 175.

jurídicamente el elenco de atribuciones que se le concede, que la colocan en una situación de particular privilegio frente a los particulares. Es el campo, pues, de lo que se ha denominado como el régimen exorbitante de derecho que ostenta toda Administración pública.

En ese sentido, la doctrina concuerda en que este régimen de exorbitancia y las potestades singulares que suponen se justifica “para vencer las resistencias que puede encontrar por parte de intereses particulares opuestos al interés general y colectivo que tutela” (Martín y Díez, 2012, p. 76), por ello son diferentes y superan las que podrían tener los particulares.

Ahora bien, en un Estado de Derecho no se trata solamente de crear, regular o dotar a la Administración pública de poderes soberanos pues las titularidades que recibe están atribuidas por el Estado, no son propias. El poder, en un esquema jurídico que, además, está sujeto a control, proviene del Estado, del pueblo soberano, y cada entidad recibe la cuota con la que pueda cumplir los objetivos públicos que le son trazados por ley: ella limita y condiciona el ejercicio de la actividad administrativa. Y toda actuación administrativa está sujeta al control de los órganos jurisdiccionales.

El régimen de exorbitancia<sup>64</sup> propio del Derecho administrativo<sup>65</sup> surgió como un derecho de excepción, que con sus particularidades se fue separando del Derecho común, desbordándolo con el fin de regular la actividad del Estado, pero, actualmente, la denominación de exorbitante se mantiene en un sentido más bien convencional y no en su sentido originario, pues las potestades excepcionales de la Administración deben coexistir con las garantías que el ordenamiento jurídico instituye a favor de los particulares para compensar el poder estatal y armonizar los derechos individuales con los intereses públicos (Cassagne, 1997, p. 119).

En tanto las potestades suponen un poder para imponer las decisiones de la Administración a los administrados, la ley evidencia el plano de supremacía en el que se encuentra la Administración respecto de los particulares. Ello solo puede entenderse

---

<sup>64</sup> Dentro de este régimen de exorbitancia se encuentran los privilegios otorgados a la Administración para la ejecutividad y ejecutoriedad de sus actos, entre otras.

<sup>65</sup> Propio del Derecho Administrativo de la Europa continental pues, como se sabe, en los sistemas anglosajones, no existe un régimen de privilegios similares para las Administraciones y estas basan su actividad en el sistema conocido como “*Rule of law*”. El *rule of law* aunque posee diversos significados es entendido como el modelo de Estado de derecho en el sistema anglosajón. Sobre sus características, la esencial es que todas las actuaciones estatales deben hacerse de acuerdo con la ley y, sobre todo, que las autoridades gubernamentales al realizar un acto debe estar en capacidad de justificar su acción en una autorización prevista en la ley, es decir, que cuenta con autorización directa o indirecta del parlamento. Cfr. Wade, W. & Forsyth, C. (2004). *Administrative Law*, 9º ed., London, Oxford University Press, p. 20.

porque la actividad administrativa se va a desplegar a favor de los administrados (representados por los intereses públicos a los que sirve la Administración).

Finalmente, un aspecto relevante en el estudio de las potestades administrativas lo constituye el nivel de precisión que debe contener la ley, sobre lo que es posible hacer a la Administración. Martín y Díez (2012) sostienen que, a menudo, bastaría con pronunciamientos generales<sup>66</sup>, a menos que se traten de las potestades regladas las que deben seguir la ruta predeterminada en la ley, pues la Administración en dichos casos no puede apartarse ni actuar bajo propia iniciativa.

Las potestades regladas son lo opuesto a las facultades discrecionales. Mientras que en las primeras la vinculación de la Administración a la ley califica como una vinculación positiva<sup>67</sup> y, por ende, ella solo puede hacer lo que está previsto en la norma sin poder tener espacio para actuar de un modo diferente; en el caso de las potestades discrecionales, la ley establece determinados espacios en donde la Administración puede aplicar las

---

<sup>66</sup> La cita completa es: “Para el obrar administrativo (...) no se requiere que esta atribución venga expresa y pormenorizadamente plasmada en textos legales ordinarios; se trata, pues, de una concesión de poderes ordinamental. Tampoco se requiere que se puntualicen, extremo por extremo, hasta el detalle, las posibilidades de obrar y los deberes que incumben a la Administración; bastaría, a menudo, con pronunciamientos generales” (Martín y Díez, 2012, p. 80).

<sup>67</sup> Como señala Sánchez Morón (2011), a diferencia de los particulares quienes tienen una vinculación negativa con la ley (en sus relaciones prima la autonomía de la voluntad y la ley representa un límite negativo para su libertad de decisión), la Administración al ser un poder vicarial y totalmente sometido a la ley, significaría que lo que no está previsto en la ley no le estaría permitido hacer (vinculación positiva). El mismo autor refiere que esta tesis de la vinculación positiva actualmente debe entenderse matizada pues no responde ni a la realidad ni al texto constitucional, y por el contrario –fuera de la reserva de ley– la Administración puede tener iniciativas propias y actuaciones que no están expresamente previstas en la ley siempre que se dirijan a cumplir su misión institucional (Cfr. pp. 90-91). La tesis de la vinculación positiva de la Administración a la legalidad se entendía de alguna forma reconocida a nivel constitucional, en el artículo 9.1 CE que alude a la sujeción de los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico, como en el artículo 103.1 CE que dispone el sometimiento pleno de la Administración Pública a la ley y al Derecho; no obstante, Sánchez Morón (2011) señala que la vinculación positiva no puede entenderse como un principio que limita la actuación estatal que se produzca en cumplimiento de la misión institucional de la Administración y siempre que no sea contraria al ordenamiento jurídico. Sobre la evolución del concepto de vinculación a la ley se puede revisar también a Santos Rodríguez, J. (2006). La transformación de la vinculación de la Administración pública a la legalidad. En *Revista Derecho del Estado*, N° 18, pp. 171-182.

normas de diferente manera de acuerdo con criterios de oportunidad o conveniencia<sup>68</sup>, lo que constituye el ejercicio de un margen de decisión propia<sup>69</sup>.

De esta forma, la concesión limitada de poderes de la Administración es atenuada en su rigor por la técnica de los poderes discrecionales (Martín y Díez, 2012, p. 81). La discrecionalidad administrativa ha sido siempre materia de estudio y discusión<sup>70</sup>, sobre todo por el temor que ella importe un uso abusivo o de manera equivocada del poder decisorio que conlleva. Pero debe quedar claro que este poder no es ilimitado ni puede ser usado según el puro y absoluto arbitrio (Sánchez Morón, 2011, p. 93).

Sobre ella, Martín y Díez (2012) señalan que en el caso de la actividad discrecional “(...) se permite a la Administración completar la autorización legal implícita o explícita, haciendo intervenir decisiones libremente adoptadas. La potestad discrecional, a diferencia de la reglada, deja un margen de voluntad, de opcionalidad a la Administración” (p. 80).

---

<sup>68</sup> El concepto de discrecionalidad administrativa no implica similares actuaciones siempre. Así, en algunos casos la discrecionalidad es política, por ejemplo, cuando la Administración actúa valorando las consecuencias políticas de sus actos. En otras situaciones, la discrecionalidad es más bien técnica pues la decisión que se toma se funda en evaluaciones técnicas o de un saber profesional, en este caso es una decisión más objetiva y contrastable. También puede distinguirse la discrecionalidad reglamentaria como forma de discrecionalidad política, o incluso ver en algunos actos concretos cómo la discrecionalidad política se combina con la técnica (a esta forma combinada la doctrina alemana llama la discrecionalidad de planeamiento). Cfr. Sánchez Morón, 2011, pp. 94-95.

<sup>69</sup> Uriol (2002) aporta una definición sencilla sobre la discrecionalidad administrativa que sirve como preciso punto de partida: “estamos en presencia de una actuación discrecional cuando la Administración ejerce una potestad legalmente atribuida que le otorga un cierto margen de actuación para consecución en cada caso concreto del interés público o general subyacente.” Uriol Egido, Carmen. (2002). La discrecionalidad en el Derecho Tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general. Documentos N° 29/02. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 7.

<sup>70</sup> Ha existido amplio debate para distinguirla de los denominados conceptos jurídicos indeterminados. Cuando la norma incorpora estos conceptos, la Administración debe hacer una valoración sobre la base de criterios técnicos y razonamientos lógicos. Se habla en estos casos de una discrecionalidad baja, no es una discrecionalidad volitiva (no puede elegir cualquier decisión) sino que se trata de una discrecionalidad cognitiva o interpretativa pues la decisión que se tome está limitada por el propio concepto jurídico indeterminado. La STS de 12 de diciembre de 2000 señala que en estos casos “para ese margen de apreciación suele aceptarse una amplia extensión que existe hasta el límite que representa la irracionalidad o la ostensible equivocación”. Cfr. Sánchez Morón, 2011, p. 96. García de Enterría y Fernández (2000) piensan, por su parte, que en estos casos no hay discrecionalidad y explican que “Durante mucho tiempo, especialmente tras la formulación clásica del concepto de discrecionalidad por el austríaco Tezner, se identificó ésta con la utilización por la Ley de conceptos imprecisos, entendiéndose que en tales casos habría que interpretar que la precisión última de dichos conceptos correspondía discrecionalmente a la Administración. Hoy se ve que, justamente, en tales casos la discrecionalidad está excluida y que más que remitir la Ley a una decisión libre de la Administración, en cuyo ejercicio saldrían indiferentes jurídicos o contenidos igualmente justos, se trata, por el contrario, de delimitar una única solución justa cuya búsqueda reglada debe hacer la Administración cuando a ella corresponde su aplicación, y cuyo control último, por ser un control de legalidad, es accesible al juez” (p. 453).

Como se ve, aun en los campos donde la Administración puede actuar ejercitando una potestad discrecional, su libertad de actuación también puede ser materia de revisión y juzgamiento pues, la norma que regula una potestad de ese tipo no prevé, es cierto, un contenido predeterminado para dicha actuación pero esta debe estar sometida a los límites jurídicos generales<sup>71</sup>, y debe ejercer su discrecionalidad dentro de los propios límites que la ley que la habilita establece<sup>72</sup>. El ejercicio de un acto discrecional puede ser, pues, controlado en su adecuación a ambos límites por los órganos jurisdiccionales pues en un Estado de Derecho, es claro que, toda arbitrariedad es reprobada<sup>73</sup>.

Sobre el necesario control que debe poder efectuarse sobre las actuaciones administrativas, Rebollo (1992) enfatiza que “siempre cabe la posibilidad de que la Administración y los titulares de sus órganos se excedan y entren en colisión con los derechos o intereses de los particulares, con las competencias de otras Administraciones o incumplan las prescripciones legales” (p. 77), por lo que los actos de la Administración siempre están sujetos a rigurosas prescripciones después de seguir un procedimiento tasado, y, para verificar su adecuación a la legalidad vigente, se tiene como garantía, un sistema de recursos administrativos y jurisdiccionales, concluye el autor.

Hemos efectuado un recorrido, sin que haya pretendido ser exhaustivo, de los aspectos más relevantes sobre la forma de actuación de las Administraciones públicas. Así ha quedado definido el concepto de competencia y el de potestad administrativa, y así también el status especial del que goza la Administración al otorgársele un régimen exorbitante que la sitúan en posición privilegiada frente a los particulares.

Ahora bien, se ha concluido que la exorbitancia no es indicativo de un régimen cuya existencia sea residual, por oposición al principal o central constituido por el Derecho privado, sino que deriva, hoy en día, de la especificidad de su contenido equilibrado de prerrogativas y garantías, y de su carácter de Derecho común de la Administración pública (Comadira, 1996). No debe existir duda, entonces, que el reconocimiento de potestades a la Administración pública es absolutamente básico para su funcionamiento

---

<sup>71</sup> El Órgano competente, debe atender al interés públicos, sujeción a los principios generales del derecho de igualdad, proporcionalidad, seguridad jurídica, etc. Cfr. Sánchez Morón, 2011, p. 94.

<sup>72</sup> Así también lo señala Cosculluela, 2003, pp. 325-327.

<sup>73</sup> La CE permite que la Administración pueda recibir del legislador el encargo de llevar a cabo actuaciones sujetas a un juicio de oportunidad que deje al órgano suficiente margen de apreciación, sin que ello constituya una afectación al principio de sujeción de todos los poderes públicos a la Constitución y al resto del ordenamiento ni a la seguridad jurídica. Así ha sido ratificado por el Tribunal Constitucional en la STC 84/1982, de 23 de diciembre, en cuyo FJ 3º.

pero, como advierte Bermejo (2005) “el alcance o la medida de tales potestades es cuestión mucho más polémica (...) [*pues*] convierte a las Administraciones Públicas en unas entidades dotadas de supremacía (...), similar en muchos de sus aspectos y efectos, a la que se reconoce a los órganos del poder judicial” (p. 80, corchetes agregados).

En cualquier caso, queda claro que el estatuto particular de la Administración y el elenco de atribuciones, al que aun hoy se sigue llamando como régimen de exorbitancia, no constituye un privilegio comparable al que gozaba el monarca en los regímenes absolutistas, pues la Administración está obligada a respetar claros e indubitables límites que provienen de la legitimidad constitucional que rodea sus especiales facultades (como es el caso del principio de legalidad), el sometimiento pleno a la jurisdicción que controle la validez de sus actos, o la responsabilidad patrimonial que puede derivar de sus actos, por citar algunos ejemplos. La Administración pública actúa, pues, dotada de atribuciones pero inserta en un sistema jurídico donde sus deberes también quedan claramente delimitados, no solo porque sus potestades son, como las han llamado algunos, potestades-función, y por tanto debe ejercerlas, sino que, además, lo debe hacer enmarcada en su empeño principal que es la satisfacción de los intereses públicos, y todo ello sin apartarse de la legalidad y el Derecho y con irrestricto respeto por los ciudadanos, sus libertades y sus principales derechos, personales, civiles y patrimoniales.

### **1.1.2.1 Conclusiones sobre la posición subjetiva de la Administración pública.**

Hemos insistido en la definición de interés público, o de los intereses públicos que es lo mismo, como el punto angular que justifica tanto la existencia de la Administración pública, que es quien los gestiona, como para explicar la extensión de las funciones y potestades que, como parcela de poder público, reciben los entes y órganos de la Administración pública. Ello sirve para destacar la naturaleza servicial de la Administración pública y su posición subjetiva que, a pesar de las potestades que ostenta –que claramente la ubica en una posición privilegiada-, está siempre al servicio de “los otros”, que son los mismos a quienes impone sus decisiones.

Esta idea, aunque en apariencia circular o compleja, es clave para entender que la posición subjetiva de la Administración pública no es equiparable a la de los particulares pues ella cumple funciones, ejerce sus potestades (y debe ejercerlas pues son concebidas como un deber-poder) y no sirve a intereses propios sino a los intereses de la colectividad.

La Administración pública tiene, además, deberes a los que está sometida por el ordenamiento del Estado de Derecho y que constituyen el reverso de los derechos fundamentales que tienen los administrados cuya garantía de respeto constituye un límite inquebrantable para toda actuación administrativa. Estas conductas impuestas por la ley, atemperan el propio concepto de potestad como señala Cosculluela (2003), pues:

(...) implica la vinculación de la acción administrativa al ordenamiento jurídico y a la consiguiente satisfacción de intereses públicos, y, sobre todo, por la tutela judicial efectiva de los derechos e intereses de los administrados que se consagra en el art. 24 CE. Tutela que partiendo de una supremacía jurídica de la Administración Pública en la acción, implica una paridad sustancial entre Administración y administrados ante los Tribunales que controlan el ejercicio de las potestades administrativas (p. 321).

El ejercicio de las potestades administrativas y la posibilidad que implican de modificar las situaciones jurídicas de los ciudadanos se entienden así justificados pues, a pesar de constituir un régimen de exorbitancia, este se enmarca en las exigencias de validez constitucional y en las reglas de juridicidad que establece el ordenamiento.

Bermejo (2005) afirma, en ese sentido, que el régimen de exorbitancia sería incompatible con el principio constitucional de igualdad, sino fuera porque se refiere a una importante parcela del poder público que necesita esas prerrogativas para el cumplimiento de los fines que tiene constitucional y legalmente encomendados y los privilegios se compensan con el vigoroso marco de garantías otorgadas a los sometidos a la potestad (p. 43).

Por lo dicho, se puede concluir que bien dotada como está la Administración pública de las prerrogativas que permiten el cumplimiento de sus fines, ello la hace gozar de un estatus de supremacía sobre los ciudadanos que, de ninguna manera, puede entrar en colisión con los derechos de estos ni con las garantías de control del poder que impone un Estado de Derecho lo que implica, naturalmente, el hecho que todas las decisiones administrativas puedan ser revisables antes los órganos jurisdiccionales<sup>74</sup> pudiendo estos

---

<sup>74</sup> Martin Rebollo (1992) comenta que: “La Administración, pues, tiene carácter servicial y está vinculada al principio de legalidad; vinculación que como regla supone que sólo puede hacer lo que la ley le habilite o autorice a realizar, a diferencia de lo que sucede con los particulares para quienes rige el criterio de la libertad, de modo que pueden hacer todo lo que la ley no prohíba. De lo cual se deriva una nueva tarea para el Parlamento en el Estado social, distinta de la propia del Estado liberal. La ley ya no deberá sólo habilitar sin más a la Administración sino establecer mandatos más concretos, pautas, criterios, medidas, principios de actuación, cotas de calidad, estándares de frecuencia que sirvan a los tribunales para verificar y controlar la acción administrativa. Un control que, sin esos parámetros legales de referencia, corre el riesgo de hacerse desde los propios y subjetivos parámetros de cada juez” (p. 76).

corregir o enmendar los actos que no se ajustaran a las exigencias de legitimidad previstas y al respeto de los derechos fundamentales de los administrados.

### **1.1.3 Los presupuestos del Estado Constitucional de Derecho, ¿cómo afectan a la Administración pública?**

#### **1.1.3.1 Del Estado de Derecho al Estado Constitucional de Derecho.**

La idea de Estado moderno, como ya hemos referido, surgió en la Edad Moderna como una estructura organizada que, si bien inicialmente estuvo al servicio del absolutismo real luego, fue transformada por los ideales liberales, aunque en esencia, la concepción de Estado como estructura organizativa con un poder superior a cualquier otro no cambió. Lo que se transformó fue la forma en que se establecerían, en adelante, las relaciones entre el Estado y los ciudadanos.

Así, tras la revolución francesa y el triunfo de los ideales liberales<sup>75</sup>, el concepto de Estado, en lo que toca a la atribución del poder, no fue impermeable a los cambios y desarrollos que se iban produciendo en la sociedad y el rasgo más característico de aquella época fue la división del poder estatal en los tres poderes clásicos y el dogma jurídico de la primacía de la ley, como fórmulas para neutralizar el uso abusivo del poder del periodo precedente.

En efecto, en la edad Moderna la concepción del Estado estaba basada en la idea del “Estado Policía”<sup>76</sup> que, concentrado en el poder del Príncipe, lo facultaba a ejercer todo el poder necesario sobre los ciudadanos en procura del orden público y el bienestar general. Esta concentración del poder era la respuesta y reacción a la desmembración del poder que supuso el fin de los feudos de la edad Media (Cassagne, 1997, pp. 104-105), y en buena cuenta desencadenó un uso abusivo y absoluto del poder.

---

<sup>75</sup> Nos referimos de modo general al Estado Liberal. El Estado liberal se fundó en dos principios constitucionales, el “principio de distribución”, según el cual la esfera de libertad del hombre, en principio, es ilimitada ante el Estado, y la libertad del Estado, en principio, es limitada; y, el “principio de organización”, por el cual para garantizar la libertad del hombre, el Estado dividió su poder en funciones con competencias: legislativa, ejecutiva y judicial. Cfr. Schmitt, C. (1928). *Verfassungslehre*. Munich y Leipzig: Duncker & Humbolt, pp. 126 y siguientes. Citado por Landa, César. (2016). La constitucionalización del Derecho Administrativo. En *Temis Revista de Derecho*, N° 69, Lima, p. 201.

<sup>76</sup> La actividad de policía de la Administración pública se entiende en relación con el mantenimiento del orden público y su habilitación para intervenir en la esfera privada de los particulares mediante actividades de control, supervisión, etc.

Con el triunfo de las ideas liberales, el Estado de Derecho<sup>77</sup> llega al siglo XIX, ostentando como características principales el control y sometimiento del poder estatal al principio de legalidad; la división de los poderes estatales sujetos al sistema de pesos y contrapesos; el progresivo reconocimiento de los derechos de los ciudadanos así como la responsabilidad del Estado por sus actuaciones<sup>78</sup>. La ideología que primó en esta primera versión del Estado de Derecho fue la liberal que, influida por las ideas de la ilustración, encontró en la libertad y la razón los valores que consideraba más importantes.

En el contexto del Estado de Derecho liberal, la Administración pública se concibió con presencia y tareas mínimas, dejando más bien espacios amplios para la libertad de las personas, espacios en los que se entendía que la acción estatal no debía intervenir. Así, la tarea de la Administración pública se tradujo en ordenadora y no como activa, y su función se centró en garantizar las libertades pues se partió de la premisa que debía ser el individuo, con total libertad, quien debía configurar los espacios para su desarrollo<sup>79</sup>.

En el siglo XX, la idea de Estado liberal se transformó como resultado de los cambios sociales que se produjeron en el primer periodo de posguerra. Así, se va gestando las bases del Estado Social de Derecho<sup>80</sup>, que amplió claramente sus cometidos a la par que

---

<sup>77</sup> Elías Díaz (2002), lo describe de manera general como aquél en donde se produce “(...) el sometimiento del Estado de Derecho a su propio Derecho, regulación y control de los poderes y actuaciones todas del Estado por medio de leyes, que han sido creadas –lo cual es decisivo– según determinados procedimientos de abierta y libre participación popular, con respeto pues para derechos fundamentales concordados con tal organización institucional. Díaz, E. (2002). Estado de Derecho y legitimidad democrática. En *Estado de Derecho, concepto, fundamentos y democratización en América Latina*. México: Editorial Siglo XXI S.A., p. 203.

<sup>78</sup> Cfr. Saettoni, M. (2011). Estado de Derecho y Administración Pública. En *Revista de la Facultad de Derecho, Universidad de la República del Uruguay, ejemplar dedicado en Homenaje al Profesor Enrique Sayagués Laso*. N° 30, p. 256.

<sup>79</sup> En el Estado liberal tradicional la sociedad y el Estado se concebían separados. El ordenamiento pretendía defender a la sociedad del Estado, lo que teóricamente se conseguía con ciertas barreras, la división de poderes y la exigencia del principio de legalidad. Cfr. Fortshoff, E. (1951) *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, Munich: All Teil, p. 3, citado por García Novoa, C. (2010). La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Vox Juris*, N° 20, Lima, p. 63.

<sup>80</sup> “Sobre la base de la noción de Estado social se considera, pues, que el Estado tiene una responsabilidad en la conformación del orden social y económico. Ello determina el reconocimiento de la insuficiencia de la autorregulación en relación al mercado y, consiguientemente, la aceptación de que en ciertos campos la libre competencia tiene un juego limitado (...) La noción de Estado social supone la existencia de un principio constitucional que se impone en cuanto tal a todos los poderes públicos, y principalmente al legislador.” Malaret, E. (1998) Servicios públicos, funciones públicas, garantías de los derechos de los ciudadanos: perennidad de las necesidades, transformación del contexto. En *Revista de Administración pública*, N° 145, p. 74.

se incluyeron cláusulas sociales y económicas importantes en las Constituciones de los Estados<sup>81</sup>.

El progreso en el reconocimiento e incorporación de los derechos fundamentales llamados de segunda generación y de principios constitucionales que debían ser desarrollados por la ley en los reglamentos, en su caso, condujo a que se empezara a conceptualizar la tarea de la Administración pública como una de tipo conformadora en el ámbito económico y social, lo que significó un aumento en el desarrollo de la función administrativa<sup>82</sup>.

En ese contexto, el Estado se volvió intervencionista en la actividad privada a la par que empezó el crecimiento de su actividad prestacional de servicios públicos. En este modelo de Estado social, el tributo<sup>83</sup> se convierte en una institución fundamental<sup>84</sup> dado que se entiende que, los fines de política social y económica solo pueden materializarse en prestaciones que deben ser financiadas por el Estado, y los ingresos de este son

---

<sup>81</sup> Las Constituciones empiezan a incluir cláusulas sociales pues se adquiere la convicción de que el Estado ya no solo debe trabajar por cubrir las necesidades de la colectividad, sino que está obligado a actuar para garantizar la igualdad material de los sujetos (derecho fundamental de igualdad ante la ley) pero cumple, además la función social de perseguir la igualdad formal que debe combatir efectivamente todas las desigualdades. Cfr. Landa, C. (2011). *Derechos fundamentales y justicia constitucional*. México: Editorial Porrúa, p. 252.

<sup>82</sup> Señala Malaret (1998): “En efecto, el Estado social de derecho supone una dimensión constitucional y objetiva de los derechos fundamentales. Estos constituyen los elementos principales de un orden objetivo de valores que el Estado debe asegurar. El papel del Estado en tanto que legislador se ve así transformado. No debe construir los mecanismos de defensa de situaciones individuales, ya que éstos se encuentran ya previstos en la Constitución, sino más bien asegurar las condiciones para que el ejercicio de los derechos sea efectivo” (p.76).

<sup>83</sup> Sainz de Bujanda (1951) explica con claridad la relación indisoluble que se aprecia en la historia política de los pueblos entre el tributo y las libertades personales, pues a su juicio, “el tema de la libertad encierra en su seno el de la propiedad, ya que ésta, en esencia, no hace sino dibujar el contorno de la libertad económica”, por ello “la evolución de las ‘libertades’ haya corrido pareja con el desenvolvimiento de los ‘tributos’”. Cfr. Sainz de Bujanda, F. (1951). Estado de Derecho y Hacienda Pública. En *Revista de Administración Pública*, N° 6, p. 194. Por ello, los Estados que se decantan por defender la libertad como primer valor el Estado asume un papel secundario en la búsqueda del bienestar general, en tanto que si la apuesta es por que un Estado social que impulse y se comprometa en la prestación de servicios públicos, ello necesariamente pasa por dotarlo de recursos tributarios que le permitan solventar su actividad. Como señala Ruiz Almendral (2004), si se acepta que el derecho de propiedad ya no es intocable y el Estado Social necesita de una “fuente de financiación durable y fluida”, esta puede ser ofrecida por un sistema impositivo bien diseñado. Cfr. Ruiz Almendral, V. (2004). Impuestos y Estado Social. En Zornoza Pérez (coord.). *Finanzas públicas y Constitución*. Quito: Cooperación editora internacional, p. 17.

<sup>84</sup> García Novoa, C. (2010). La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Vox Juris*, Lima N° 20, p. 69.

fundamentalmente tributarios, por lo que al Estado social también se le llamó Estado Fiscal o Impositivo<sup>85</sup>.

Así se fue consolidando el paradigma del Estado de Bienestar<sup>86</sup> y el aparato estatal y sus responsabilidades crecieron, asumiendo cada vez en mayor medida un rol prestacional en procura de mejorar la igualdad material de los ciudadanos. En ese escenario, y durante el periodo de esplendor del Estado de bienestar (décadas de los cincuenta y sesenta del siglo pasado), la actividad financiera del Estado fue indispensable para la dirección de la economía y la transformación, por lo que los sistemas tributarios elevaron su capacidad recaudatoria y su complejidad, la justicia se erigió como el criterio de reparto de las cargas públicas (Barquero, 2004).

Posteriormente, el modelo de Estado de Bienestar mengua en su impacto y entra en proceso de revisión<sup>87</sup>, presenciándose un periodo de neoliberalismo que por fortuna no abandona totalmente las exigencias del Estado Social de Derecho (Barquero, 2004)<sup>88</sup>. Y en cuanto a lo tributario, se mantuvo la convicción “del impuesto como elemento insustituible del Estado Social, que lo necesita para el desarrollo de sus funciones” (García Novoa, 2010, p. 68.)

Así surge la propuesta del Estado democrático de Derecho que, como señala Elías Díaz (2002) pretende superar las deficiencias de un Estado social convertido en

---

<sup>85</sup> El Estado fiscal o Estado Impositivo es una construcción de la doctrina alemana de fines del siglo XIX que defiende que el impuesto debe ser el instrumento esencial del financiamiento público. Tiene base en el liberalismo económico pues parte de la separación entre el Estado y la sociedad. Así la sociedad desarrolla libremente la actividad económica, el Estado permanece al margen y participa de su éxito a través del impuesto. Barquero, Juan M. (2004). La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. En *Icade Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias económicas y empresariales*, N° 61, p. 432.

<sup>86</sup> Destacamos que sobre la denominación de Estado Social y Estado de Bienestar existen algunas discrepancias. Algunas veces son usados como equivalentes (Estado Social, *Welfare State*, Estado de Bienestar) y en otras ocasiones se señala que el Estado de Bienestar es una parte, un aspecto, el más importante de la política que toca implementar al Estado Social. Ver por todos, García Pelayo quien en signo contrario sostiene que ser un Estado de Bienestar no significa necesariamente ser un Estado Social, pues “el Estado de la época del absolutismo tardío fue también calificado como Estado de bienestar” (p. 14). García Pelayo, M. (1977). *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. Madrid: Alianza.

<sup>87</sup> El Estado de Bienestar empezó a ser cuestionado tanto por sus políticas asistenciales como por su modelo económico keynesiano. La burocracia excesiva y un rol paternalista (crecimiento exponencial de los gastos sociales) por parte del Estado fueron denunciados por nuevas escuelas económicas (Hayek, Friedman) y desde el *Public Choice* (Buchanan) se pretendió limitar el gasto público y confiar en el mercado como el mecanismo más eficiente de asignación de recursos. Cfr. García Novoa, C. (2009). *El concepto de tributo*. Lima: Tax editor, p. 128; Barquero, 2004, pp. 431-432; Díaz, E., 2002, p. 213.

<sup>88</sup> Para Elías Díaz (2002) surgiría un Estado Democrático de Derecho que tendría un perfil diferente al Estado Social clásico, que evitaría el exceso en el intervencionismo cuantitativo, propugnando un intervencionismo más selectivo y cualitativo (pp. 214 y ss.).

paternalista y construir desde valores más democráticos una sociedad civil más vertebrada, más sólida y fuerte.

La formulación del Estado Social y Democrático de Derecho<sup>89</sup> pretendería aunar, superándolos, los modelos de Estado Liberal y Social, tomando del primero la idea de Estado de Derecho (“Estado de Derecho gobernado por el Derecho emanado de la voluntad general expresada por los representantes del pueblo”) y del segundo la intervención estatal para cumplir los fines sociales impuestos por mandato constitucional (García Novoa, 2009, pp. 124-127).

En ese sentido, García Novoa (2010), siguiendo a Mir Puig<sup>90</sup>, sostiene que “La fórmula del Estado Social y Democrático de Derecho supone no sólo la tentativa de someter la actuación del Estado Social –a la que no se quiere renunciar- a los límites formales del Estado de Derecho, sino también su orientación material hacia la democracia real. Se trata de acoger una modalidad de Estado social al servicio de todos los ciudadanos; en cuanto social y democrático, tal Estado deberá de crear condiciones sociales reales que favorezcan la vida del individuo” (p. 66).

Finalmente, con la globalización económica y la llegada de la posmodernidad<sup>91</sup> surgió progresivamente el paradigma del Estado Constitucional de Derecho<sup>92</sup> considerado como

---

<sup>89</sup> Es la fórmula del Estado Español. El artículo 1.1 CE establece: “España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.” Esta fórmula, además, ha sido reconocida por la jurisprudencia del Tribunal Constitucional de España como una versión evolucionada del propio Estado de Derecho primero y del Estado Social después: “... se configura como marco de una convivencia humana justa y pacífica, plasmada históricamente en el Estado de Derecho y más tarde, en el Estado social de Derecho o en el Estado social y democrático de Derecho según la fórmula de nuestra Constitución (art. 1.1).” (Fj. 5º de la Sentencia 25/81 de 14 de julio de 1981).

<sup>90</sup> Puig, Mir. (1994). *El derecho penal en el Estado Social y democrático de Derecho*, Barcelona: Ariel Derecho.

<sup>91</sup> Usamos el término posmodernidad sin ánimo de plantear la discusión acerca de lo que debe comprender esta noción. Solo lo usamos para enfatizar el momento histórico en el que se superan y cuestionan muchos de los pilares del pensamiento moderno. La posmodernidad, acaso apurada por la globalización y el avance y transnacionalización de las comunicaciones, ha traído desde luego transformaciones en el Derecho y en los fundamentos filosóficos que lo acompañan.

<sup>92</sup> Como explica Aguiló (2007), actualmente no es posible negar que se ha producido una evolución del constitucionalismo. Se reconoce el paso de un imperio de la ley al imperio a la “constitucionalización de los órdenes jurídicos”, pero es distinta la valoración que se hace de ese proceso de cambio, y, en ese sentido, señala que uno de los autores más críticos en España es Laporta. Finalmente, refiere que “Pero más allá de estos planteamientos críticos con esta evolución del Estado de Derecho, me interesa mostrar que dentro de la cultura jurídica se observa una división entre aquellos autores que afirman que los nuevos fenómenos jurídicos exigen la formulación de un nuevo paradigma teórico, y aquellos otros que niegan tal necesidad. (...) a los que afirman la necesidad de la revisión de dicho paradigma [*se les llama*], postpositivistas, neoconstitucionalistas o partidarios de un paradigma construido en torno a la concepción del Estado de Derecho como Estado constitucional.” Cfr. Aguiló, J. (2007) Positivismo y Postpositivismo. En *Doxa*, Nº 30, p. 668.

una evolución y un desarrollo del Estado Social de Derecho o del Estado Social y Democrático de Derecho, que parte de la premisa que existe un sistema de valores irrefutablemente vinculado a la aplicación del Derecho<sup>93</sup>.

Si partimos de una definición, aunque sea a todas luces preliminar y más de orden metodológico, sobre el significado del Estado Constitucional de Derecho<sup>94</sup>, podríamos decir que constituye el tránsito<sup>95</sup> del Estado de Derecho -donde el énfasis estaba dado por el principio de legalidad- hacia un modelo que no resulta opuesto sino que lo mejora<sup>96</sup>, en el que la constitucionalidad es la nueva medida de legitimidad del derecho<sup>97</sup>. Un

---

<sup>93</sup> El alemán Peter Häberle fue el primero en escribir sobre el Estado Constitucional (empieza un cambio en la doctrina alemana que pasó de usar *Rechtsstaat* –Estado de Derecho- a *Verfassungsstaat* –Estado Constitucional). Para Häberle las premisas del Estado Constitucional son la dignidad del hombre como premisa cultural antropológica y la democracia como forma organizativa que debe adoptar el Estado. Häberle, al referirse al Estado Constitucional europeo señalaba que este es aun un proyecto inacabado pero que no podría ser concebido sin los aportes de lo ocurrido en los Estados Unidos de América. Así señala como hitos en esta interacción la Declaración de Derechos de Virginia (1776) y la declaración de independencia de los EE.UU; la obra de A. Smith “*Wealth of Nations*”, los “*Federalist Papers*” (1787), así como el desarrollo del federalismo y de la jurisdicción constitucional en EE.UU. Aunque Häberle reconoce que algo de ello también había sido elaborado previamente en Europa con Locke, Montesquieu, Rousseau, entre otros, no deja de reconocer el influjo de estas ideas provenientes de América. Un primer artículo de Häberle con el título “Estado Constitucional Europeo” fue publicado en Cuestiones Constitucionales. *Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, N° 2, México, enero-junio, 2000, traducción de Francisco Balaguer Callejón, de dicho trabajo se toman las ideas citadas.

<sup>94</sup> Pérez Luño (1997) menciona que después de Alemania, en Italia también se empieza a reemplazar el uso de Estado de Derecho por Estado Constitucional, y cita para ello a Baldassarre (1991), Stéfano Rodatà (1993) y, al más conocido Gustavo Zagrebelsky (1995). En España, por su parte, refiere Pérez Luño que ambas expresiones se han usado de modo indistinto, aunque destaca algunas tesis receptoras del nuevo significado de Estado Constitucional como las de García Pascual (1997), Peña (1997), Rubio Llorente (1994; 1995) y García Pelayo con su ensayo “Estado legal y Estado constitucional de derecho” (1991). Cfr. Pérez Luño, Antonio. Estado Constitucional y derechos de la tercera generación. En *Anuario de Filosofía del Derecho*, XIV (1997), p. 546.

<sup>95</sup> Este tránsito, que no tiene vuelta atrás, se inició a fines del siglo XX y albores del siglo XXI, como fruto de algunos procesos, fenómenos, etc., tales como la globalización económica, la revolución tecnológica e informática que produjeron grandes cambios sociales que también se reflejaron en el derecho: el valor normativo de la Constitución se erigió como el principal eje sobre el que reposa la nueva concepción del derecho. Todos estos cambios han afectado también algunas de las funciones estatales y algunos de los procesos que tornan sensibles las relaciones del Estado con los ciudadanos. La transparencia y rendición de cuentas es un claro ejemplo de cómo la gestión estatal ha debido dar respuesta a las demandas de la sociedad.

<sup>96</sup> Pérez Luño (1997) señala “(...) entiendo que la relación entre el Estado de Derecho y el Estado constitucional no es la de una *oposición externa* entre dos tipos diferentes o incompatibles de Estado, sino la *decantación* de la propia trayectoria evolutiva del Estado de Derecho. Manuel García Pelayo supo salir al paso certeramente de los dos planteamientos doctrinales tendentes a identificar o a oponer ambas formas de Estado, ya que a su entender el Estado constitucional significa la culminación del proceso de desarrollo del Estado de Derecho” (p. 563).

<sup>97</sup> Pérez Luño (1997) lo explica en términos simples diciendo que se pasa de la reserva de ley a la reserva de Constitución (p. 551).

Estado, donde, como se ha dicho, “predominan los ‘derechos’ sobre el ‘Derecho’ en sí mismo”<sup>98</sup>.

Ahora bien, este paradigma constitucional se ha ido configurando de modo progresivo<sup>99</sup> no es el resultado de un cambio dramático sino, por el contrario, un paulatino reconocimiento de que no solo basta la incorporación formal de los derechos y garantías constitucionales sino que estos sean reales y manifiestos en toda la vida pública.

Este proceso, se inicia con la superación del modelo de Estado Liberal y el reclamo de un Estado Social de Derecho para hacer explícita la obligación del Estado de actuar y proveer de los servicios necesarios para mejorar las condiciones de vida de los ciudadanos, repensándose los valores constitucionales tanto como los principios democráticos y de la dignidad humana. En palabras de Pérez Luño (1997) “Tras el fin de la Segunda Guerra Mundial se inicia en las democracias occidentales un paulatino proceso dirigido a hacer justiciable el contenido de las Constituciones y, en concreto, de los derechos fundamentales en ellas consagrados” (p. 554).

Referirse al constitucionalismo desarrollado a partir de la segunda guerra como punto de inicio de una concepción del Estado Constitucional no parece aportar ninguna novedad<sup>100</sup> como tampoco lo es decir que en este se instaura un sistema garantista de los derechos pues, como es sabido, ambos elementos están presentes también en el Estado Derecho bajos los esquemas positivistas del Derecho. Lo importante, entoces, como destaca Pietro Sanchís (2004), va a ser la forma en que ambos elementos se configuran en un Estado Constitucional de Derecho: “La novedad por tanto no reside en ninguno de esos rasgos tomados por separado, sino precisamente en la conjugación de ambos; es la

---

<sup>98</sup> De la Guerra Z., Eddy. (2017). Origen y contenido mínimo del Derecho constitucional financiero. En *Foro Revista de Derecho*, N° 28, Quito, p. 15, nota 27.

<sup>99</sup> La doctrina coincide en señalar que la Segunda Guerra Mundial significó a nivel jurídico un sisma para las bases del Estado de Derecho con ideología liberal, que se vio fuertemente cuestionado ante el avance del nazismo. La Alemania de entonces vivía gobernada bajo leyes aprobadas por amplias mayorías, cuyo origen democrático no podía cuestionarse, por lo que el gobierno nazi ejecutaba, técnicamente hablando, el mandato democrático recibido del pueblo, lo cual le daba legitimidad. Sin embargo, como se sabe, nada estaba más lejos de la realidad y los valores más esenciales que debieran primar en toda sociedad eran violentados por el proceder del gobierno nazi. Esta paradoja, de poder actuar “conforme a ley” y, a la vez, estar agrediendo los valores más importantes de la convivencia social, empujó a la reconsideración del significado de la Constitución como pacto social. Este proceso desencadenó las concepciones de lo que se conoce como el “constitucionalismo europeo de postguerra”.

<sup>100</sup> Aguiló (2008) señala: “No supone ninguna novedad afirmar que el constitucionalismo que se ha desarrollado a partir de la segunda guerra mundial ha supuesto (y está suponiendo) un cambio de paradigma dentro de la cultura jurídica y política”. Aguiló, Josep. (2008). “Tener una Constitución”, “Darse una Constitución” y “Vivir en Constitución”. En *Isonomía, Teoría y Filosofía del Derecho*, N° 28, ITAM, México, p. 68.

convergencia de dos tradiciones constitucionales lo que permite concebir a la Constitución simultáneamente como un límite o garantía y como una norma directiva fundamental” (pp. 48-49) <sup>101</sup>.

Se debe recordar que en el Estado de Derecho imperaba una separación entre política y derecho, la primera asentada sobre la noción de soberanía y el segundo, en el principio de legalidad; en cambio, el modelo de Estado Constitucional de Derecho acaba con dicha separación y “gravita en torno a las nociones de constitución normativa o regulativa (“la constitución como norma jurídica” o reserva de constitución) y de constitución rígida (cuyas normas no son revisables o son de muy difícil revisión)” (Aguiló, 2008 p. 68).

Por ello, la Constitución de los Estados pasó de ser considerada como una declaración de principios <sup>102</sup>, carente de aplicación y exigibilidad directa, a ser la norma suprema del ordenamiento que reconoce un elenco de derechos fundamentales <sup>103</sup> de la persona <sup>104</sup>, con eficacia real y, por tanto, con plena exigibilidad ante los tribunales <sup>105</sup>, y exigibles incluso

---

<sup>101</sup> El autor desarrolla la idea con estas referencias: “Desde luego, ninguna de estas características representa un hallazgo del constitucionalismo europeo de la segunda mitad del siglo XX. Ambas eran sobradamente conocidas, aunque tal vez se habían desarrollado en tradiciones diferentes. Las Declaraciones de derechos de la Francia de finales del siglo XVII fueron todo un ejemplo de densidad material o sustantiva, pues nada menos que pretendían resumir el programa político del pueblo en marcha, de un nuevo titular de la soberanía dispuesto a transformar tanto la sociedad como las instituciones; en ellas no sólo encontramos los derechos civiles y políticos, sino incluso muchos derechos sociales que luego reaparecerían en Weimar o en la Constitución de la II República española. Y por lo que se refiere a la garantía, tan sólo hay que recordar que en este año 2004 en el que se conmemora el veinticinco aniversario de la Constitución de 1978, se cumplen asimismo doscientos años de la sentencia con que se inicia la historia del control de constitucionalidad de las leyes, la famosa *Marbury versus Madison*.” Pietro Sanchís. (2004). El Constitucionalismo de los derechos. En *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año N° 24, N° 71, p. 48.

<sup>102</sup> En ese mismo sentido, refiere Landa (2013) que el concepto de Constitución cambia a partir de dos momentos, el primero ocurrió con la transformación de los derechos subjetivos del Estado Liberal a derechos fundamentales e incorporan valores, principios constitucionales y derechos socioeconómicos y eso ocurre a partir de la segunda posguerra. Cfr. Landa, César. (2013) La constitucionalización del Derecho peruano. En *Derecho PUCP* N° 71, Lima, p. 13.

<sup>103</sup> Tomamos la definición de Peces-Barba (1995) quien señala que los derechos fundamentales son pretensiones morales justificadas necesarias para llevar una vida digna que exigen su realización inmediata. Pueden comprender tanto los presupuestos éticos como los componentes jurídicos significando la relevancia moral de una idea que comprende la dignidad humana y sus objetivos de autonomía moral, y también la relevancia jurídica que convierte a los derechos en la norma básica material del ordenamiento y es instrumento para que el individuo desarrolle en la sociedad todas sus potencialidades. Cfr. Peces-Barba, G. (1995) *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*. Con la colaboración de Rafael Asís Roig, Carlos Fernández Liesa y Angel Llamas Cascón. Universidad Carlos III de Madrid/BOE, p. 37, citado por Vidal Gil, E. (2001). La interpretación de los derechos fundamentales por el Tribunal Constitucional. En *Corts: Anuario de derecho parlamentario*, N° 11, p. 88.

<sup>105</sup> En Francia, la Decisión del Consejo Constitucional del 16 de julio de 1971 supuso la incorporación de la Declaración de 1789 y el Preámbulo de la Constitución de 1946, en la Constitución francesa (Cfr. Pérez Luño, 1997, p. 554). En España son por demás conocidas las sentencias del Tribunal Constitucional que han reconocido valor normativo a la Constitución de 1978, dándole a sus cláusulas que reconocen derechos

en el ámbito de las relaciones entre privados<sup>106</sup>. La Constitución se entiende como la fuente primera y última de donde se derivan los principios y reglas que imperan y condicionan la vida del Estado, y tales principios (ya no son programáticos que demandan posterior desarrollo normativo), gozan de fuerza normativa propia e impacto directo en todos los ámbitos donde se encuentre actuación estatal sea que esta sea legislativa, administrativa o jurisdiccional.

Pero, para entender cabalmente el significado del Estado Constitucional de Derecho no es posible solo ver o describir esos cambios estructurales en los sistemas jurídico-políticos, usando, como refiere Aguiló (2008), nociones neutrales y/o avalorativas como las de “constitución rígida” y “constitución regulativa”, sino que lo importante será entender el nuevo concepto que adquiere la Constitución como ideología, de lo contrario el Estado Constitucional no se entiende<sup>107</sup>.

Respecto de este concepto de constitución, Aguiló (2001) sostiene que esta debe tener un fuerte componente de liberación política o de erradicación de los males más característicos de las dominaciones políticas<sup>108</sup> pero, además, partiendo de la distinción

---

fundamentales, origen inmediato de derechos y obligaciones (STC, 21/1981, FJ. 17º) y destacando la función de ley de leyes o norma suprema que tiene la Constitución, por lo que sus preceptos son alegables ante los Tribunales (STC, 16/1982, FJ. 1º). Se acepta que los derechos fundamentales y libertades públicas reconocidos en la CE son de aplicación directa “sin que sea necesario para su efectividad un desarrollo legislativo” (STC 34/83 FJ. 3º), entre otras.

<sup>106</sup> Guastini, Ricardo. (2007). Sobre el concepto de Constitución». En M. Carbonell (ed.). *Teoría del neoconstitucionalismo*. Madrid: Trotta - IJ/UNAM, 2007, p. 23. Citado por Landa, César. La constitucionalización del Derecho peruano. En *Derecho PUCP*, 71. Lima 2013, p. 13. Sobre cómo la Constitución y los derechos fundamentales también impactan en las relaciones entre terceros, Ferrajoli (2008a) expresa: “(...) En contraste con la tradición clásica, que desde Locke hasta Marshall ha identificado siempre los derechos de autonomía negocial con los derechos de la libertad, he demostrado en varias ocasiones que tales derechos, al igual que los derechos políticos o de autonomía política, son derechos-poderes, es decir situaciones ejercidas, a diferencia de los derechos de libertad, a través de actos jurídicos preceptivos que producen efectos también en la esfera jurídica de terceros. Y deben ser por lo tanto, en el Estado de derecho que no admite poderes absolutos, sometidos a límites y a vínculos en garantía de los derechos fundamentales, como sucede con los poderes públicos generados por el ejercicio de los derechos políticos.” Ferrajoli, L. (2008a). La esfera lo de indecible y la división de poderes (traducción de Miguel Carbonell). En *Estudios Constitucionales*, Año 6, N° 1, p. 338.

<sup>107</sup> En otro momento el autor señala: señala que: “Lo interesante de todo lo anterior es darse cuenta de que el concepto de “Estado constitucional” no es un concepto meramente descriptivo. El Estado constitucional no nace simplemente de la rigidez y la normatividad constitucionales. Es un concepto valorativo –resultado de la asunción de ciertas exigencias ético-políticas- que sirve para evaluar los sistemas jurídico-políticos positivos (y entre estos también a aquellos que cuentan con una constitución rígida y regulativa) (p. 72).

<sup>108</sup> El autor explica esta idea de cómo las Constituciones expresan la forma de erradicar los males de las dominaciones políticas con un repaso a cómo en los Estados precedentes, las Constituciones incluían los resguardos de aquello que se quería corregir. Así, comenta: “piénsese simplemente que si la idealidad del Estado de Derecho, la del Estado liberal, la del Estado democrático y la del Estado Social se consideran componentes agregados al constitucionalismo, es fácil darse cuenta de que el sentido de los mismos es respectivamente erradicar los males más característicos (y probados) de las dominaciones políticas: la

que él propone entre “tener una Constitución” y “vivir en Constitución”, destaca que “la constitución formal del constitucionalismo no sólo «crea» cosas, sino que también «reconoce» cosas; o lo que es lo mismo, además de una dimensión constitutiva tiene una dimensión valorativa” (p. 446). Esa dimensión constitutiva está representada por las cosas que se consideran valiosas y que merecen protección y promoción (la soberanía, la libertad, igualdad, seguridad, la diversidad cultural, etc.). Por eso el autor afirma que cuando estos valores son practicados recién es posible decir que se “vive en Constitución”.

De esto modo, en un Estado Constitucional de Derecho no basta con tener una Constitución sino que los derechos, principios y los valores que ella recoge y que van más allá del texto expreso de las normas se vuelven también exigibles. Se entiende en sentido que, los principios generales del Derecho hacen operativa o dan concreción a la justicia, principal valor y justificación última del Derecho. Los principios anteceden a las normas y orientan su sentido y le dan razón a su finalidad.

Por ello, en el Estado Constitucional de Derecho la tarea interpretativa de la Constitución<sup>109</sup> se vuelve fundamental pues en ella va a reposar todo juicio valorativo sobre la adecuación una norma o conducta al marco constitucional, por lo que debe ser fundamento y regla de legitimidad de toda actuación pública.

Pietro Sanchís (2004) resalta la importancia central de los derechos fundamentales en un Estado Constitucional y sostiene que, como consecuencia del constitucionalismo de los derechos, estos deben ser concebidos en sí mismos como normas supremas, efectivas, directamente vinculantes, y observadas al interpretar y aplicar el Derecho “algo que hoy puede parecer tan obvio y pacífico que ni siquiera requiere explicación, pero que a finales de los años setenta del pasado siglo encontraba resistencias incluso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (...) Ni siquiera los derechos que reclaman una *interpositio legislatoris* son, mientras ésta no se produce, simples recomendaciones carentes de fuerza jurídica; tienen siempre un contenido normativo que puede ser hecho valer desde la Constitución misma” (pp. 50-51).

---

arbitrariedad, el autoritarismo, la exclusión política y la exclusión social”. Aguiló, J. (2001). Sobre la Constitución del Estado Constitucional. En *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, N° 24, pp. 443-444.

<sup>109</sup> En ese sentido, Aguiló (2008) destaca las peculiaridades que tiene la interpretación constitucional por la presencia de conceptos valorativos, polémicos (controvertidos) y porque en algunos casos debe enfrentar los conflictos entre los propios principios constitucionales (p. 76).

Ferrajoli (2008b)<sup>110</sup>, por su parte, al referirse al Estado Constitucional de Derecho nos habla de un “derecho por encima del derecho” o un “paradigma garantista” que programa los “contenidos sustanciales, vinculándolos normativamente a los principios de justicia – igualdad, paz, tutela de los derechos fundamentales- inscritos en las Constituciones” (p. 376). A tenerse en cuenta que, para el referido autor la Constitución es el sistema de normas metalegales destinadas a los poderes públicos y ante todo al legislador, y que constituye “la convención democrática acerca de lo que es indecible para cualquier mayoría, o bien por qué ciertas materias no pueden ser decididas, y por qué otras no pueden ser no decididas” (pp. 30-31)<sup>111</sup>.

Ahora bien, la fuerza de la Constitución se ve reflejada en cada momento en que el derecho es aplicado, puesto tal aplicación exige trabajar con los valores que han sido constitucionalizados. En ese sentido, Zagreblesky (2009)<sup>112</sup> señala que los valores constitucionalizados requieren de la hermenéutica para aplicarse a casos concretos de modo justificado y razonable, para poder dotarlos de contenidos normativos concretos (pp. 9 y ss.). Por lo que concluye que las Constituciones actuales contienen “la previsión de un derecho más alto, dotado de fuerza obligatoria incluso para el legislador” (p. 39).

Por todo ello, al referirse a estas cuestiones Landa (2016) sintetiza que “Los principios constitucionales se convirtieron en postulados jurídicos con tres diversas dimensiones con carácter de: “metanormas”, es decir normas abiertas que permiten concretizar normas específicas de un código; normas “hermenéuticas”, porque permiten interpretar otras normas específicas en caso de vacío o deficiencia del mismo cuerpo normativo; así como, de normas “teleológicas” orientadas a la concretización y optimización de los principios constitucionales materiales” (p. 201).

Hasta aquí hemos trazado los lineamientos más importantes del paradigma del Estado Constitucional de Derecho donde principios, valores y derechos fundamentales se convierten en el eje de la interpretación y aplicación del derecho y en un condicionante efectivo del ejercicio del poder estatal. Ahora corresponde referirnos a cómo este nuevo

---

<sup>110</sup> Ferrajoli, Luigi. (2008b). *Democracia y garantismo*. Madrid: Editorial Trotta.

<sup>111</sup> Particularmente sobre la tesis de lo que es indecible, el artículo que ya hemos citado sobre “*La esfera de lo indecible y la división de poderes*” Ferrajoli resume su ideas afirmando que en democracia existe un conjunto de principios (al que denomina la esfera de lo indecible), que están sustraídos a la voluntad de las mayorías, pues los poderes públicos (incluidos los de la mayoría) están limitados por ellos.

<sup>112</sup> Zagreblesky, G. (2009). *El Derecho Dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid: Trotta, p. 145.

paradigma contemporáneo <sup>113</sup> que, como hemos visto, atañe directamente a la conceptualización del rol de la Constitución en la vida jurídica, resula aplicable desde la perspectiva de la Administración pública.

### **1.1.3.2 Las funciones administrativas en el Estado Constitucional de Derecho.**

El Estado Constitucional de Derecho configura un nuevo escenario jurídico, impregnado de valores, principios y nuevas reglas que no se ha desarrollado de modo ajeno a los ámbitos propios del Derecho Administrativo<sup>114</sup>. Por el contrario, el concepto nuclear de Estado Constitucional, implica algunas consideraciones sobre la actividad pública que vale la pena comentar, tarea que emprendemos en los párrafos siguientes.

Al impacto que el paradigma de Estado Constitucional ha tenido en las distintas ramas del Derecho y, en general, en las actuaciones que competen al Estado, se le ha estudiado como los ‘procesos de constitucionalización’<sup>115</sup>, entendidos como los fenómenos de transformación que se han producido en la forma de entender y aplicar algunas instituciones jurídicas del derecho público o privado, así como de repensar el ejercicio de las propias funciones estatales, todo en el entorno creado.

Como indica Centeno (2015)<sup>116</sup> en los procesos de constitucionalización “ahora se involucran principios que se insertan en la médula de las normas legales, en un paradigma que propugna por hacerlas un Derecho vivo, que potencia la vocación por el interés general y el respeto por la dignidad personal, lo que significa un renovado reto ético para quienes la ejercen” (p. 114).

---

<sup>113</sup> Atienza (2001) identifica como una nueva concepción del Derecho en general, a la que él se refiere bajo la denominación del «paradigma constitucionalista». Este nuevo paradigma estaría desarrollado por autores como Maccormick, Raz, Alexy, Niño y Ferrajoli. Cfr. Atienza, Manuel. (2001). *El sentido del Derecho*, Barcelona: Ariel, p. 309.

<sup>114</sup> El Derecho Administrativo, como cualquier derecho, es permeable a los cambios sociales y a las transformaciones del pensamiento del hombre. Como señala Cassagne, el Derecho Administrativo es una categoría histórica y, como tal, no admite su identificación con concepciones que pretendan delimitar el concepto de Administración pública de un modo absoluto (Cassagne, 1997, p. 108). El Derecho Administrativo y, en concreto, lo que es y lo que puede hacer la Administración pública, están caracterizados por las notas propias del momento histórico por el cual atraviesa el Derecho.

<sup>115</sup> Guastini (2001) entiende que el proceso de constitucionalización del ordenamiento jurídico es “un proceso de transformación de un ordenamiento, al término del cual el ordenamiento en cuestión resulta “totalmente impregnado” por las normas constitucionales.” Como ha señalado el autor, estos procesos de constitucionalización se van produciendo progresivamente, por tanto es una cuestión que admite grados. Cfr. Guastini, R. La “constitucionalización” del ordenamiento jurídico: el caso italiano. En *Escritos de teoría constitucional*, ed. y presentación de M. Carbonell, UNAM, México, 2001, pp. 153 y ss.

<sup>116</sup> Centeno Canto, Gerardo. (2015) *Función Administrativa y Estado Constitucional en México. Tensiones contemporáneas*. En *Revista in Jure Anáhuac Mayab*, año 4, N° 7, p. 114.

En este contexto, la Administración pública no ha podido quedar al margen y se le exige, más bien, ejercer su actividad en un marco de regulación reformado. El interés general sigue siendo la motivación central para el actuar de la Administración pública pero la concepción de los derechos fundamentales<sup>117</sup> y la reconocida fuerza normativa que estos han adquirido, constituyen el nuevo marco para las relaciones entre el Estado y los ciudadanos.

Así, en las últimas décadas hemos presenciado procesos de modernización del Estado que, en lo que respecta a su Administración pública, ha implicado que su actividad se configure a partir de la protección de los derechos de los administrados. Ello ha llevado a que el Estado en el ejercicio de sus potestades ordinarias, y sobre todo en las discrecionales, ejerza su potestad administrativa y su actuación prestacional con observancia de los principios de interdicción de arbitrariedad, razonabilidad y proporcionalidad para proteger y/o proveer los derechos fundamentales de los administrados, no solo frente a ella misma sino también frente a terceros y particulares (Landa, 2016, pp. 202-203).

En consecuencia, como los derechos fundamentales son ahora el eje central desde donde debe articularse el orden jurídico, se ha condicionado el espacio de las relaciones que los individuos pueden tener con la Administración pública. Los derechos fundamentales ya no son medios de defensa ante el poder estatal sino que demandan una acción positiva del Estado para su efectiva protección. A partir de ello, algunas de las instituciones administrativas tradicionales deben ser leídas a la luz de los parámetros constitucionales actuales<sup>118</sup>. Así como las relaciones entre ciudadanos y Estado se han visto alteradas por la exigencia de mayor transparencia y rendición de cuentas que se reclama del Estado y de la gestión pública que este realiza.

Como ejemplo de alguno de los cambios que involucra la constitucionalización de instituciones administrativas se puede citar el caso de las potestades discrecionales, las que a decir de Aguiló (2001) no pueden interpretarse como libertad o ausencia de guía

---

<sup>117</sup> Pérez Luño (1997) señala que la expresión “Estado Constitucional” designa una categoría teórica vieja [*recordemos que acuñada por Häberle y adoptada después en la doctrina alemana e italiana*] que ha adquirido un nuevo significado y cuya concepción, él propone debería establecerse a partir de su relación con la teoría generacional de los derechos humanos. Cfr. Pérez Luño, 1997, p. 564.

<sup>118</sup> Como señala Rodríguez Arana (2011) no se trata de realizar una sustitución “*in toto* de un cuerpo de instituciones, conceptos y categorías, por otro” pero sí es necesario estar atentos a los nuevos aires con que se presenta el Derecho Administrativo, en una versión más en consonancia con las concepciones actuales del Estado (p. 89).

normativa, sino más bien como un tipo específico de deberes a los que denomina responsabilidad; dado que el orden jurídico legítimo no solo puede explicarse por respeto de los límites sino que debe serlo a partir de concretar los derechos mediante una ponderación de bienes y principios constitucionales<sup>119</sup>.

Se advierte, por otra parte, que estamos ante un punto de no regreso, en el que los valores y principios constitucionales constituyen razones lo suficientemente fuertes para irradiar sobre la Administración pública mandatos de comportamiento que la lleven a una relación con los particulares más garantista y consciente de los derechos fundamentales que estos tienen<sup>120</sup>.

Dicho de otra manera, la Administración pública sigue siendo la encargada de atender el interés público en beneficio de la colectividad pero está llamada a hacerlo con impostergable respeto de los derechos fundamentales<sup>121</sup>, pues el aludido interés público no constituye una autorización para que el poder público se ejerza afectándolos.

Ahora bien, lo dicho no plantea, de modo alguno, un escenario en donde los derechos fundamentales puedan aparecer en un extremo contrario o como enfrentados a los intereses públicos. Los derechos fundamentales, si bien pertenecen al individuo como sujeto, no deben ser apreciados como simples titularidades individuales, sino como el fundamento esencial para el orden y la paz social, por lo que su concretización y mantenimiento en el ordenamiento jurídico y en su aplicación, debe ser asumido como el interés general más importante a perseguir por el Estado y, por tanto, por la Administración pública. No se trata, entonces, de ver dos situaciones contrarias que obliguen a un comportamiento antes no esperado de la Administración, sino más bien de

---

<sup>119</sup> Aguiló, 2001, p. 455.

<sup>120</sup> Sobre alguno de estos efectos que el paradigma del Estado Constitucional de Derecho impone a la Administración, mencionamos a título ilustrativo, por ejemplo, la discusión que antes se planteaba por la supuesta imposibilidad que tenía la Administración pública para apartarse de las normas manifiestamente inconstitucionales bajo el argumento de que esta debía sujetarse a las normas emanadas por las entidades de gobierno, sin que cupiera cuestionar su inconstitucionalidad. Bajo el nuevo paradigma de Estado Constitucional, Landa afirma que todos tienen el deber de respetar y defender la Constitución y eso incluye a la Administración, quien está obligada a desconocer la norma infraconstitucional y hacer una aplicación directa del Constitución. Cfr. Landa, 2016, p. 202.

<sup>121</sup> Una buena definición de derechos fundamentales en el contexto actual la da Ferrajoli, quien señala que estos son “aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a ‘todos’ los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por derecho ‘subjetivo’ cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o de negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por ‘status’ la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicios de éstas.” Cfr. Ferrajoli, Luigi. (2004). *Derechos y Garantías. La ley del más débil*. 4ª ed. Madrid: Trotta, p. 37.

comprender la actividad pública de una forma más lógica y consecuente con su auténtica función.

Ahora, bien todo lo dicho implica que toda actividad administrativa va a poder ser controlada jurisdiccionalmente para poder valorar su adecuación al estándar constitucional. Por ello, es innegable que los alcances reales de las Constituciones dependen en buena cuenta de los tribunales que despliegan su actividad interpretativa respecto del texto constitucional y son los verdaderos delimitadores del alcance de la función administrativa.

Así también, el nuevo marco de reconocimiento de derechos fundamentales ha significado la positivización del derecho “a la buena administración” pues se entiende que el rol del administrado no es pasivo sino más bien gravitante en el ejercicio de la función administrativa. El derecho a la buena administración ha sido recogido en instrumentos internacionales tales como la Carta de los Derechos fundamentales de la Unión Europea de 2007<sup>122</sup> y en la Carta Iberoamericana de los derechos y deberes del ciudadano en relación con la Administración Pública.<sup>123</sup>

En suma, todas las reflexiones aquí vertidas y los conceptos desarrollados son la base conceptual que requerimos para el estudio de la Administración tributaria en concreto, que es el objetivo central de esta tesis, sin embargo, y aunque se trate de una administración pública particular, no es posible negar que como parte de la estructura organizacional del Estado, comparte la base conceptual y teórica de las funciones públicas administrativas así como los principios de base que la rigen en el Estado Constitucional de Derecho. Más aún cuando -como se verá más adelante- se trata de la relación que se plantea entre el respeto de los derechos fundamentales de los ciudadanos y el cumplimiento de las funciones públicas que recaen sobre la Administración tributaria, aspectos estos que resultan fundamentales para el Derecho actual.

---

<sup>122</sup> Artículo 7º apartado A.

<sup>123</sup> A diferencia de la Carta europea, esta no tiene un carácter vinculante, no obstante constituye una declaración de intenciones que no debe ser desdeñada en su importancia.

## **1.2 La administración tributaria: naturaleza y atribuciones.**

### **1.2.1 La función tributaria, la justificación del tributo. Necesaria delimitación de la mención a función tributaria.**

Empezamos el estudio de la Administración tributaria en particular partiendo de la premisa que todo lo que ha sido mencionado respecto de la Administración pública en general es perfectamente aplicable a la Administración tributaria pero reconociendo, también, que esta es una parte de la Administración pública claramente diferenciada porque cumple una función pública compleja y muy específica respecto de las demás.

En tal medida, para poder conocer y comprender el particular encargo que le corresponde ejecutar debemos adentrarnos en el meollo del asunto, partiendo por conocer el fundamento constitucional que tiene el tributo y que es la razón que habilita a que la Administración tributaria pueda estar investida de prerrogativas que, en muchos casos, superan el régimen general de las demás Administraciones públicas. Sin la cabal comprensión del fenómeno tributario sería imposible llegar a entender la complejidad de la función tributaria estatal.

Hemos estudiado ya, cómo las funciones de las Administraciones públicas y las relaciones que estas establecen con los administrados han ido evolucionando a medida que las concepciones de Estado han ido cambiando e incorporando, cada vez más, elementos para garantizar que el ser humano y su bienestar (entendido como el bienestar de toda la colectividad) sean siempre el fin principal del Estado.

Con similar consecuencia, en el campo tributario, el desarrollo de la función tributaria y el ejercicio del poder que ostenta el Estado en esta materia están actualmente sujetos a parámetros constitucionales de legitimidad; y las relaciones que se establecen con los contribuyentes ponen de manifiesto el esquema garantista hoy vigente, a diferencia de aquellos otros momentos históricos en los que se abogaba por una relación de verticalidad absoluta en la que el pago de tributos incluso podía constituir un ejercicio de poder abusivo por parte de los gobernantes<sup>124</sup>.

---

<sup>124</sup> Casado (1980) explica cómo la evolución en el Derecho Administrativo se inició con una concepción de una relación más paritaria entre la Administración pública y los administrados, y fruto de, lo que él llama, “una maduración cultural, civil y política del ciudadano” y su participación en el ejercicio de las funciones públicas se llegó a la idea de una Administración “participada” en vez de una autoritaria. En el campo del Derecho tributario ocurrió igual y progresivamente se pasó de relaciones de sujeción y supremacía a relaciones paritarias y de igualdad. Cfr. Casado Ollero, G. (1980). La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco. Trabajos presentados por la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada (España) en XIV Asamblea General del CIAT, Washington, junio, IEF, pp. 4-6.

Ahora bien, como se sabe, en el Derecho Público, en general, el concepto de función tiene enorme relevancia pues se entiende que las funciones estatales deben cumplirse necesariamente sin que quepa posibilidad de que el Estado decline su ejecución o cumplimiento. En ese sentido, claramente, no es similar a la situación de tener la titularidad sobre un derecho subjetivo o una posibilidad de ejercicio, sino que implica un mandato de cumplimiento.

Ferreiro (2006)<sup>125</sup> explica que:

dentro de las funciones (entendidas como poder-deber de realizar una determinada actividad) del Estado se encuentra la función tributaria. Y que esta, la función tributaria, ha de entenderse, al igual que el resto de las funciones del Estado, como un conjunto de poderes concretos que se encuadran en el poder de imperio del ente público al que corresponden los deberes jurídicos del ciudadano (p. 250).

La función tributaria<sup>126</sup>, en ese sentido, coloca al Estado ante el imperativo de cumplir con la tarea de detraer de la riqueza de los particulares los recursos que necesita pero, se diferencia del resto de las funciones estatales, por la finalidad que persigue, pues la exacción coactiva de riqueza que realiza solo se justifica en la medida que constituye el medio necesario para cubrir las necesidades públicas (Ferreiro, 2006) y, en general, para cumplir con los que son considerados como fines de cada Estado<sup>127</sup>.

La dimensión del fenómeno tributario es, bien se sabe, vasta y compleja. No solo nos encontramos frente a la transferencia de la riqueza privada a favor de las arcas estatales sino que su justificación y la razonabilidad de su establecimiento, la cuantía que debe

---

<sup>125</sup> Ferreiro L., J.J. (2006). *Curso de Derecho Financiero español*, 25ª ed., Madrid: Marcial Pons.

<sup>126</sup> A decir de Pérez de Ayala (1968), la función puede ser entendida de dos maneras, o como poder público de ejercicio obligatorio, o como la actividad encaminada al ejercicio de tales poderes y aún el establecimiento de los mismos. En tal sentido, sería posible hablar de una función abstracta, que consistiría en la elaboración de normas; y una concreta que, en el caso de la Administración tributaria, consistiría en las diferentes actividades de determinación, liquidación, recaudación y exigencia de las distintas deudas tributarias. Cfr. Pérez de Ayala, José Luis. (1968). *Derecho Tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, p. 36.

<sup>127</sup> Como ha explicado González García, la doctrina tributaria ha recorrido diferentes estadios hasta llegar a una explicación del fundamento tributario centrado “en una consideración finalista sobre los objetivos al que el tributo sirve (cobertura de los gastos públicos) y en la concepción evolucionada y técnicamente más aceptable de la teoría de la causa [*que para explicar el tributo partía de la naturaleza del titular de la prestación*], proporcionada por el principio de gravamen de acuerdo a la capacidad económica de quien va a soportarlo, que en último no es otra cosa que la vieja idea del impuesto justo actualizada” (*corchetes agregados*). González García, E. (2000). La enseñanza del Derecho tributario. Texto de la ponencia presentado por el autor en los actos conmemoratorios del 70 Aniversario de la Revista “Diritto Tributario”, Génova, julio 1999. En *Dikaion. Revista de Actualidad Jurídica*, Nº 9, p. 41.

corresponder a cada uno de los llamados a contribuir, así como los deberes, con o sin contenido patrimonial, que surgen para contribuyentes y terceros, son algunos de los vértices de una realidad difícil de estudiar y comprender desde una única perspectiva.

El fenómeno tributario ha sido materia de estudio permanente desde que se ha postulado la autonomía del Derecho Tributario como disciplina<sup>128</sup> y se ha planteado identificar un “esquema fundamental” o “esquema dogmático”<sup>129</sup> explicativo de toda esta realidad jurídica. Las teorías, por cierto, se han fundado en diferentes perspectivas y, creemos no equivocarnos al afirmar que, al día de hoy no se trata de un tema totalmente superado. Es importante, pues, referirnos aunque sea de modo breve a estas diferentes perspectivas pues ellas condicionan la forma en que hemos de conceptualizar las funciones que corresponde asumir a la Administración tributaria<sup>130</sup>.

A finales del siglo XIX, en Alemania, la explicación de las relaciones entre el contribuyente se hacía a partir de la idea de una “relación de poder” de acuerdo con la cual “el soberano en una posición de supremacía, impone la prestación tributaria y la exige al súbdito, situado en una posición de sometimiento y subordinación” (Lago Montero, 2002, p. 126<sup>131</sup>). La teoría del poder, toma elementos de la tradicional idea de soberanía y justifica la sujeción de los particulares con el Estado quien ostenta un poder

---

<sup>128</sup> Como refiere Pérez Royo (1996), todas las disciplinas jurídicas han debido afrontar en el momento de su constitución como tales grandes debates sobre sus instituciones fundamentales. Así ocurrió con el Derecho Tributario donde la pregunta principal ha sido determinar cuál es el esquema conceptual capaz de explicar de manera unitaria el complejo conjunto normativo que se refiere a la aplicación de los tributos y las diferentes situaciones que por esta se producen. Cfr. Pérez Royo. (1996). F. *Derecho Financiero y Tributario, Parte General*. 3ª ed., Madrid: Civitas, pp. 117-118. Ver también, González García, 2000, pp. 42-50.

<sup>129</sup> Malvárez (2001) señala que un esquema dogmático en Derecho tributario debe dar respuestas a cuestiones muy diversas, si bien uno de los aspectos que posibilita la defensa de su validez es la capacidad del mismo para ofrecer una explicación unitaria de todo el fenómeno jurídico tributario, permitiendo la determinación del nexo de unión existente entre cada una de las distintas situaciones jurídicas activas y pasivas que se producen en su desarrollo. Sólo así es posible dar cohesión a cada uno de los actos y actuaciones en que se materializa el tributo en el plano real, así como el análisis de la articulación de la actividad financiera entre cada uno de los poderes del Estado.” Malvárez, L.A. (2001) La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. En AA.VV. *Derecho Financiero Constitucional, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Madrid: Civitas, p. 377.

<sup>130</sup> En este aspecto nos sumamos a lo expresado por Malvárez (2001) existe una innegable relación entre el modelo de Estado, los principios que se defienden en él, y la manera en que debe proceder la Administración tributaria, pues tales principios “inciden en la esencia misma de la actividad, pues a través de los mismos es posible explicar cómo ha de proceder la Administración para conseguir tales medios financieros necesarios para el funcionamiento del Estado” (p. 397).

<sup>131</sup> Lago Montero, José María. (2002). El Control Judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria. Una nota codificadora. En *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. N° 103, enero-abril, pp. 115-166.

de imposición por su propia condición. Bajo esta óptica era claro que la aplicación de los tributo no producía sino sumisión para los contribuyentes.

En la primera mitad del siglo XX<sup>132</sup>, cuando se ubica el nacimiento del Derecho Tributario como objeto de estudio sistemático, se postuló la aproximación al fenómeno tributario desde el concepto de relación jurídica tributaria o relación de impuesto, elaborada por la doctrina alemana (fundamentalmente Albert Hensel quien se refirió a la “*Steuerrechtsverhältnis*” –textualmente, relación de Derecho tributario-) <sup>133</sup> y, posteriormente, por la doctrina italiana<sup>134</sup> (liderada por A.D. Giannini con su obra *Il rapporto giuridico d'imposta* de 1937)<sup>135</sup>. El impuesto pasó de ser un poder de *facto* y pasó a integrar una verdadera relación jurídica (Sainz de Bujanda, 1951a).

Falcón y Tella (1996) destaca cómo la construcción teórica del tributo como una relación jurídica obligacional surge para hacer frente a la tesis de la relación de poder, y con esta nueva perspectiva analítica se buscó atribuir un contenido complejo a la relación tributaria para comprender así todo el conjunto de situaciones jurídicas subjetivas en que se encuentran el Estado y los contribuyentes como consecuencia de las normas reguladoras del tributo.

Pero, aun dentro de la doctrina de la relación jurídica tributaria se reconocía la existencia de cierta posición de supremacía de la Administración frente al ciudadano en el ámbito de los deberes formales, dadas las prerrogativas que ostenta la

---

<sup>132</sup> En los primeros años del siglo XX ya se empieza a cuestionar la explicación del tributo como una relación de poder, basada en una supremacía del Estado que solo deja al contribuyente como un súbdito. En la actualidad, no hay duda que dicha concepción en la que el sujeto obligado queda sometido al imperio del poder estatal es incompatible con un modelo de Estado Social y democrático de Derecho y más aun con el paradigma de Estado Constitucional, pues en ella se encuentran innegables connotaciones de un poder estatal absolutista cuyo origen no se justifica en la ley. Por ello, debe entenderse que las relaciones jurídicas que nacen de la voluntad de la ley –como es el caso de las tributarias- deben estar regidas sólo por la Constitución y deben comprometer por igual a los contribuyentes y al ente estatal. Sin embargo, la tesis de la relación de poder siempre ha sido defendida por algunos autores. Falcón y Tella cita a Bühler y Schneider como ejemplos de quienes siguen estas ideas aún bajo el Estado de Derecho. Cfr. Falcón y Tella, R. (1996). El tributo como instituto jurídico: Vínculos que lo integran. En *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, N° 20, *Estudios de derecho Financiero y Tributario, Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche*, Domingo, p. 128, nota a pie de página número 2.

<sup>133</sup> En Alemania, también contribuyó a esta nueva concepción Hans Nawiasky autor de *Steuerrechtliche Grundfragen* de 1926, y en Suiza, Blumenstein con su obra *Schweizerische Steuerrecht*, también de 1926.

<sup>134</sup> Donde también destaca Pugliese; y con impacto en Latinoamérica, Dino Jarach. Esta teoría estuvo vigente hasta finales de los años sesenta del siglo pasado en donde empiezan a adquirir notable presencia. En la doctrina italiana la crisis de la teoría de la relación jurídica estuvo liderada por Allorio y Berñoro. *Vid. González García*, 2000, p. 39.

<sup>135</sup> *Vid. Pérez Royo*, 1996, p. 118.

Administración<sup>136</sup> y que claramente no son propias de una relación de derecho privado, por ello la doctrina alemana propuso la división del Derecho tributario en sustantivo y formal, el primero dedicado al estudio de la obligación tributaria material (por tanto ajeno por completo a los patrones de la relación de poder), y el segundo dirigido a las formas y procedimientos para hacer efectiva la aplicación de la obligación tributaria principal (Lago Montero, 2002).

En la escuela italiana liderada por Giannini, por su parte, se quiso superar la propuesta de división del Derecho tributario en sustantivo y formal y se ideó, entonces, la relación jurídica de contenido complejo de la que derivarían para el Estado y el contribuyente, no solo poderes para el primero, sino derechos y obligaciones para ambas partes. Este esquema fue posteriormente criticado<sup>137</sup> pues, por su origen civilista y obligacional, se juzgó forzado concebir una relación jurídica tributaria “compleja” para explicar, de algún modo, los otros vínculos y deberes tributarios<sup>138</sup>.

---

<sup>136</sup> Se aprecia en autores como Sainz de Bujanda, exponente en España de la teoría de la relación jurídica tributaria, los rezagos de la la visión impregnada aun por la teoría del poder. Afirmaba el autor allá por el año 1951: “En el momento histórico presente sigue siendo la ley la mejor garantía de justicia y de seguridad para los súbditos de los Estados. Ciertamente que en ella pueden cobijarse preceptos injustos, confusos e insuficientes. Pero su mejoramiento puede alcanzarse por obra de la doctrina y de la jurisprudencia. Mal arreglo tendrán, en cambio, los males provenientes de una acción administrativa ciega e irreflexiva, omnipotente, propensa a abusar de su poder a costa de las economías privadas. Cuando las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes discurren principalmente por los cauces trazados por la Administración, forzoso es reconocer que la justicia padece, y que la seguridad se volatiliza. No es extraño que así suceda.” Aparece en estas líneas, las referencias a “súbditos del Estado” y la concepción acerca de un Fisco excesivo y proclive al abuso desde que su vínculo con los contribuyentes tiende a una relación de tipo vertical. Cfr. Sainz de Bujanda, F. (1951b). El nuevo Derecho Fiscal. En *Revista de Derecho Financiero*. N° 2, p. 220, citado por Sainz de Bujanda, F. (1951a). Estado de Derecho y Hacienda Pública. En *Revista de Administración Pública*, N° 6, p. 204.

<sup>137</sup> Una de las críticas más importantes provino de otro autor italiano, Berliri, quien propuso diferenciar la obligación tributaria de la relación jurídica tributaria, que sería la unión de diversas obligaciones a favor de un mismo sujeto activo, que derivan directa o indirectamente de una determinada situación base o de los distintos derechos, potestades o prohibiciones ligados a las mismas. Cfr. Berliri, A. (1971) Principios de Derecho Tributario. Ed. de Derecho Financiero, T. III, pp. 75 y ss., citado por Lago, 2002, p. 130. Sobre la postura de Berliri, Lago Montero (2002) entiende que “La construcción de Berliri, aunque no pierda de vista el esquema de la relación jurídica obligacional, al fijar su atención en los aspectos distintos de ésta, supone un tránsito, un puente hacia las concepciones dinámicas o funcionalistas de la aplicación de los tributos” (p. 130). En efecto, la tesis de la relación obligacional se centraba en el concepto de hecho imponible y cómo su realización creaba un vínculo de igualdad similar al del derecho civil. Berliri, por su parte, se cuestionó que con este simple vínculo acreedor-deudor se pudiera justificar o explicar el fenómeno tributario y las distintas actuaciones de la Administración. De hecho, Berliri entiende que los actos de liquidación tienen carácter constitutivo de la obligación tributaria, apartándose de la tesis del nacimiento de esta por la verificación del hecho imponible.

<sup>138</sup> Aunque la tesis de la relación compleja tuvo mucha acogida, actualmente se encuentra en gran parte superada, sostiene Falcón y Tella (1996) que más por su insuficiencia que por inexactitud “ya que la explicación total del fenómeno tributario exige un marco más amplio, donde quepan simultáneamente la obligación de pago del tributo y la actuación de la Administración –y de los particulares- encaminada a la liquidación y recaudación. Los nuevos enfoques del fenómeno tributario no pretenden desplazar la

A finales de los años sesenta e inicios de los setenta del siglo pasado, la doctrina italiana (Micheli<sup>139</sup>, Fedele, Fantozzi<sup>140</sup>, Maffezzoni<sup>141</sup>)<sup>142</sup> se decanta por una nueva explicación del fenómeno tributario mediante categorías propias del Derecho público, por lo que los conceptos centrales serían los de función y procedimiento, procurando poner de relieve los intereses públicos que contienen las normas tributarias y cuya efectiva realización corresponde a la Administración tributaria (Pérez Royo, 1996). A toda esta nueva tendencia se le conoce como las teorías dinámicas sobre el tributo<sup>143</sup>.

Alessi (1965)<sup>144</sup> es el autor que más aportó al desarrollo de una teoría sobre la “función tributaria” a la que definió como “aquella dirigida a la adquisición coactiva de los medios pecuniarios necesarios para el Estado y otros entes públicos para el desarrollo de sus funciones (...) y sus finalidades propias” (p. 28). Alessi usa el término función equiparándolo a actividad<sup>145</sup>, por lo que su concepto de función tributaria lo entiende en

---

obligación tributaria, sino únicamente asignarle el lugar que le corresponde dentro de una complejidad de situaciones jurídicas a que da lugar la aplicación del tributo” (p. 131).

<sup>139</sup> Micheli, Gian Antonio. (1969). *Corso di Diritto Tributario*, UTET.

<sup>140</sup> Fantozzi, Augusto. (1968). *La Solidarietà nel Diritto Tributario*, UTET.

<sup>141</sup> Maffezzoni, Federico. (1965). *Il Procedimento di Imposizione nell' Imposta Generale sull' entrata*. Morano Editore.

<sup>142</sup> Los autores exponentes de las tesis dinámicas mantienen entre sí algunas variantes. Así, Micheli llama a la potestad tributaria administrativa “la potestad de imposición” y sostiene que es esta potestad debiera ser el centro gravitante del Derecho tributario pues es de ella que surgen las diferentes situaciones jurídicas subjetivas. Micheli, por su parte, también recoge la idea de potestad de imposición y la entiende reglada, indisponible, imprescriptible, y al ser un poder-deber se expresaría a través de actos que constituyen un procedimiento. Maffezzoni, finalmente, se inclina por el procedimiento como el concepto que explica el fenómeno tributario, pues es a partir de él surgirían los derechos de crédito para la Administración y deberes jurídicos obligacionales para los sujetos (le otorga claramente un carácter constitutivo del nacimiento de la obligación tributaria al acto de la Administración). Cfr. Pérez de Ayala, 1968, pp. 38 y ss, Lago Montero, 2002, pp. 132-133; Malgárez, 2001, pp. 379-383.

<sup>143</sup> Para Falcón y Tella las concepciones dinámicas potencian “el estudio de las potestades administrativas, distinguiendo, junto a la fase de establecimiento o creación del tributo, la fase de aplicación del mismo” (p. 130); y destaca que en la doctrina italiana llegan a ser dominantes las concepciones dinámicas del tributo basadas en las categorías de potestad, procedimiento o función, afirmándose que el Derecho Tributario ha pasado de ser primordialmente un Derecho del hecho imponible, a ser un Derecho de la liquidación del tributo (pp. 130 y 131).

<sup>144</sup> Alessi, R. y Stamatì, G. (1965). *Istituzioni di Diritto Tributario*, Turín: UTET.

<sup>145</sup> Para Rodríguez Bereijo (1976), el aporte más importante de Alessi, a cuya teoría califica como “muy sencilla, pero de una enorme eficacia explicativa” (p. 313), es el diseño de “un modelo de sistema para la ordenación, exposición y estudio del Derecho tributario” (p. 314), a partir de una “visión administrativa”, estudiando las relaciones jurídicas subjetivas desde la perspectiva de la función “esto es en la medida que representan una consecuencia del ejercicio de las potestades tributarias.” Cfr. Rodríguez Bereijo, A. (1976) *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 314.

un sentido sustancial, por ello explica el fenómeno tributario como el ejercicio de una función (Malvárez, 2001). Este autor complementa su explicación del fenómeno tributario diferenciando la potestad tributaria primaria (la normativa) de la potestad tributaria complementaria, que sería la que permite las actuaciones administrativas necesarias para la aplicación de los tributos (Lago Montero, 2002).

En España, uno de los principales defensores de estas tesis dinámica fue Pérez de Ayala (1968) para quien el fenómeno tributario puede ser examinado desde diversos puntos de vista por la ciencia jurídica, a partir de sus aspectos estático y dinámico. En el aspecto estático se estudiaría la situación jurídica de los distintos sujetos tributarios (activo y pasivo) para conocer sus derechos y obligaciones, poderes y deberes. Por ello en este aspecto, el concepto central sería la relación jurídica tributaria. En cambio, en el aspecto dinámico, se estudiarían la serie de situaciones en que se encuentran o pueden encontrarse esos mismos sujetos en diversos momentos. En ese sentido, entiende que un esquema explicativo que recoja la idea de relación jurídica tributaria es insuficiente y sostiene:

El fenómeno tributario consiste en una transferencia coactiva de recursos entre los particulares y los entes públicos. Esta transferencia no se realiza en forma discrecional sino reglada, y da lugar, por tanto, a situaciones de poder y deber, a derechos y obligaciones entre la Administración y el administrado; pero estas situaciones o relaciones tienen un valor puramente instrumental y no pueden servir como punto de partida para una consideración total del fenómeno tributario (pp. 36-37).

A juicio de Pérez de Ayala (1968), la dinamicidad del Derecho tributario hace que no sea posible su construcción sobre un concepto estático como el de relación jurídica tributaria y por ello se inclina, sin rechazar la existencia de relaciones jurídicas en los fenómenos tributarios, por un concepto explicativo dinámico como es el de la función tributaria.

González García (2008)<sup>146</sup> también tomó distancia de la “omnicomprensiva teoría de la relación jurídica tributaria obligacional”, a la que consideró “al menos parcialmente inservible” puesto que no solo es posible hablar de la existencia de un acreedor frente a un deudor, sino que también existen normas tributarias “configuradoras de presupuestos

---

<sup>146</sup> González García, E. (2008). La revisión de la relación jurídica tributaria obligacional: las corrientes procedimentalistas. En *Foro, Revista de Derecho*, Nº 9, pp. 145-155. También puede verse Pérez de Ayala, J.L. y González García, E. (1975). *Curso de Derecho Tributario I*. Madrid: Edersa.

de hecho, de cuya realización puede nacer un deber tributario a cargo del contribuyente, frente al que no existe un derecho de crédito por parte del ente impositor” (p. 146). Para el autor, todas a estas situaciones jurídicas merecen ser estudiadas y ser calificadas dentro del esquema de la relación jurídica tributaria o del procedimiento de imposición, según corresponda.

Por su parte, Pérez Royo (1996) se inclina por un esquema explicativo más acorde con la teoría de la función, en tanto entiende que las normas tributarias tienen por objeto la regulación de una determinada actividad administrativa encaminada a realizar el interés público que sería el de adquirir la prestación pecuniaria. En esa medida, la Administración actúa en procura del interés público y en el ejercicio de su función surgirán de acuerdo con la ley (que prevé los respectivos presupuestos de hecho) situaciones jurídicas diversas y lógicamente a cada una de ellas corresponderá otra, en sentido inverso, a cumplir por el administrado. Por eso para este autor, Administración y sujetos “se relacionan entre sí no como los polos o partes de una relación intersubjetiva, sino como los sujetos de un procedimiento” (p. 119) y gracias a ellas se “forzó el traslado del centro de gravedad de nuestra disciplina desde el hecho imponible al procedimiento liquidatorio” (González García, <sup>147</sup>.

Ahora bien, en España, la doctrina mayoritaria no adoptó estas tesis funcionales y dinámicas<sup>148</sup> y autores como Sainz de Bujanda<sup>149</sup> o Ferreiro Lapatza<sup>150</sup> han mostrado en más de una ocasión sus críticas.

Para Ferreiro (2006), las tesis “dinámicas” se fijan más en la actuación, en el procedimiento, que en la descripción “estática” de las relaciones que se establecen entre Estado y ciudadanos, por lo que la obligación tributaria se vuelve solo un “momento” o

---

<sup>147</sup> González García, E. (1996). Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta. En *Dikaion Revista de actualidad jurídica*, N° 5, p. 242.

<sup>148</sup> A favor, están también: Escribano López . F. (1977). Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario. En *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, N° 14, abril-junio, pp. 207-212), Cortés Domínguez. (1985). *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Madrid: Civitas; Casado Ollero, G. (1988). Los esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario. Evolución y estado actual. En *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 59, pp. 349-392; Martín Queralt. (2002). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 14ª ed. Madrid: Tecnos, entre otros.

<sup>149</sup> Vid. Sainz de Bujanda (1985). *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, p. 86. Por otra parte, Sainz de Bujanda encuentra debilidad en la teoría de la función tributaria que incluiría el poder normativo del Estado pues a su juicio en nada difiere el poder de crear tributos de la función legislativa general. Cfr. Malgárez, 2001, p. 388.

<sup>150</sup> Vid. Ferreiro Lapatza, J.J.(1999). Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario. En *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, N° 104, pp. 669-686.

fase de dicho procedimiento, lo que a su juicio constituye una “mezcla y confusión de los conceptos más elementales (función, obligación, procedimiento, etc.)” (p. 250). Por lo que, a su juicio, más que un aporte, estas teorías generan confusión:

Confundir y mezclar todos estos conceptos no ha llevado más —en mi opinión— que a difuminar y confundir los contornos de la realidad social a la que se refieren y a construir el Derecho tributario como una pieza aislada y separada del resto del Ordenamiento (p. 251).

Sin embargo, también reserva críticas para la teoría de la relación jurídica compleja, pues tanto esta como la de la función tributaria “intentan resucitar” las ideas de la “relación de poder” “con sus vagas e inaprehensibles ideas de una relación difusa y confusa en sus contornos, que une directamente al Estado que establece y exige el tributo con los súbditos que han de pagarlo” (p. 251).

En su momento, tanto Ferreiro, como otros autores españoles, entre ellos Pont Clemente<sup>151</sup>, encuentran que el mejor esquema teórico explicativo del fenómeno tributario es simplemente el de la obligación tributaria, y ello a pesar de reconocer que también existen razones suficientes para estudiar la función tributaria como explicativa de las relaciones de carácter formal o administrativo<sup>152</sup>.

En este sentido, la denominación de obligación tributaria principal estaría plenamente justificada por el fin del ordenamiento que es “el cumplimiento del programa de actuación social que diseña dicha obligación. (...) es ésta, insisto, la obligación tributaria principal, la que da forma jurídica al tributo, la que contiene y lleva en sí el tributo” (Ferreiro, 2006, p. 265). Por otra parte, la teoría de la obligación permitiría mantener el equilibrio necesario entre las partes, que no es decir que tengan idéntica posición pues ello no ocurre en ninguna relación obligatoria; y permitiría, también, entender “que ambas partes de la citada relación, Administración y sujeto pasivo, están sometidas con el mismo rigor a la Ley, cuestión que enlaza sin contradicción alguna con una de las bases sobre las que se construye y se entiende el Estado de Derecho” (Pont Clemente, 2006, pp. 29-30).

---

<sup>151</sup> Cfr. Pont Clemente, Joan Francesc. (2006). *La Simulación*. Barcelona: Marcial Pons.

<sup>152</sup> “(...) nadie ha discutido nunca la utilidad del concepto de función, al servicio del cual el ordenamiento coloca obligaciones, derechos y procedimientos de actuación de unos y otros. Para que el Estado cumpla su función de recaudar, el ordenamiento lo coloca en distintas situaciones de poder y de deber, le atribuye derechos y obligaciones; atribuye a los ciudadanos situaciones contrapuestas de derecho y obligación y establece los procedimientos para que el Estado exija sus derechos y cumpla sus obligaciones para con los ciudadanos y estos cumplan sus obligaciones y exijan sus derechos frente al Estado.” Cfr. Ferreiro, 2006, pp. 250-251. En similar sentido, Pont Clemente, 2006, pp. 29-30.

Como se ha visto a lo largo de este recuento, todas las perspectivas teóricas comentadas realizan un denodado esfuerzo por explicar, de la forma en que encuentran más convincente, el fenómeno tributario. Cada una de ellas, ha reflejado las ideas políticas gobernantes en cada periodo histórico<sup>153</sup>, lo que ha permitido también tener una concepción acerca de la función que cumple la Administración tributaria, el rol que asume, y los valores y principios que legitiman su actuación en el ordenamiento jurídico.

Por tal razón, a nuestro juicio, discutir acerca de la pertinencia actual de las tesis dinámicas no debiera significar, ni por asomo, que se pretenda o se reclame un regreso a esquemas explicativos del tributo bajo la teoría de la relación de poder que regía en el siglo XIX<sup>154</sup>. En ese sentido, compartimos con Lago Montero (2002) que

Una cosa es que se postule una mayor atención de la disciplina hacia los aspectos ineludiblemente administrativos que ésta tiene y otra bien distinta deducir de ello un regreso a las concepciones de la relación de poder. Lo primero es ser respetuosos con el estatuto jurídico del ciudadano en un Estado de derecho. Lo segundo no (p. 130).

En este aspecto, creemos que, aunque valiosos, los intentos por reducir el fenómeno tributario a un único concepto explicativo se topan con la dificultad de que ninguno resulta suficiente<sup>155</sup>. No se puede, pues, dejar de reconocer su complejidad y, en

---

<sup>153</sup> En esa línea, Malgárez (2001), coincidiendo con Escribano (1977, p. 207), encuentra que existe estrecha relación entre el sistema político económico vigente en cada momento histórico y la explicación unitaria del fenómeno tributario. “De ese modo la explicación del fenómeno tributario se ha de conectar con el Modelo de Estado” (p. 391).

<sup>154</sup> A propósito de la discusión planteada por el deber constitucional de contribuir y su conceptualización como “una situación de sujeción y colaboración” en la Sentencia 76/1990, de 26 de abril, se llegó a plantear que con tales afirmaciones el Tribunal Constitucional estaba volviendo a las tesis sobre la relación de poder, colocando “en primer plano los poderes o potestades de la Administración y las pretendidas situaciones correlativas de sujeción de los administrados.” Cfr. Sánchez Serrano, I. “Los españoles, ¿súbditos fiscales?” (I), En *Impuestos* I, 1992, p. 245. Pont Clemente (2006) también ha manifestado que las tesis funcionales pretenderían un retorno a esquemas de sumisión total de los contribuyentes a una Administración dotada de poderes exorbitantes (p. 27). Nosotros creemos, más bien, como lo ha expresado Rodríguez Bereijo (2005), que “(...) no existe en Derecho Tributario una relación de poder; esa mayor fuerza, la supremacía que caracteriza al Estado como *potentior persona* no se exterioriza en una especial relación de poder con los contribuyentes, sino que ese poder se manifiesta solamente en la selección y la creación de normas que contienen un supuesto de hecho impositivo a través de la función legislativa”, por lo que, la búsqueda de un equilibrio adecuado entre la función tributaria y los derechos de los contribuyentes no debe ser leída como una concesión a posturas cercanas a la teoría del poder. Cfr. Rodríguez Bereijo, A. (2005). El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico. En *Civitas Revista Española de Derecho Financier*, N° 125, p. 18.

<sup>155</sup> Malgárez (2001) juzga también insuficiente estas tesis y señala: “A nuestro juicio ninguna de las tesis anteriores permite explicar de forma adecuada la realidad que constituye el sustrato del Derecho Financiero” (p. 400). En su opinión, el concepto de función tendría como virtud permitir “el enlace de todas y cada una de las situaciones jurídicas que se producen en el desarrollo del fenómeno tributario, ya sean activas o pasivas, ya correspondan al sujeto pasivo o a un sujeto ajeno al deber de pago de los tributos. A estos efectos se puede realizar dos tipos de conexiones. Una primera teleológica de tal modo que (...)

consecuencia, la dificultad para aprehenderlo como único objeto de estudio, pues la aplicación del tributo siempre estará vinculada a situaciones y otros fenómenos sin cuyo estudio y comprensión, resulta muy difícil entender el fenómeno tributario.

Martín Queralt (2003)<sup>156</sup> expresa similar opinión:

El resultado de esta evolución de los estudios jurídicos del tributo conduce, en la actualidad, a destacar, ante todo, la *fungibilidad* y *eventualidad* de sus modos de aplicación y, consiguientemente, de sus esquemas explicativos. La pluralidad de prestaciones que lo integran, no siempre accesorias unas de otras, la diversidad de sujetos que pueden intervenir en relación con una misma prestación y los múltiples procedimientos que se pueden desarrollar para asegurar la efectividad de esta última impiden seguramente reconducir todo ello a un esquema jurídico unitario (p. 250)<sup>157</sup>.

El propio Ferreiro (2006), pese a sus críticas a las tesis dinámicas, también reconoce la dificultad de buscar un esquema que sea omnicomprensivo. Señala que, en el pasado, él ha sostenido una forma tradicional de estudio y explicación del Derecho tributario a partir de la obligación tributaria que se justificaba por las relaciones tributarias más sencillas, centradas siempre en la obligación tributaria principal. En cambio ahora, cuando asistimos a otras circunstancias históricas

básicamente, la generalización de unos tributos aplicados directamente a toda la población con la consiguiente masificación de los procedimientos de gestión, los rápidos cambios de la riqueza gravada y la evolución del sistema de gestión desde el modelo basado en la actuación de la Administración a otro fundamentado en la actuación de los particulares, han hecho aumentar el número e importancia de las relaciones tributarias distintas de la obligación tributaria principal (Ferreiro, 2006, p. 265).

---

situaciones jurídicas están unidas para el cumplimiento de una misma función y la obtención de un fin común. Una segunda conexión, que viene determinada por la aplicación de unos principios jurídicos comunes. (...) La única relación que existe entre el deber de pago del tributo, el deber de soportar la retención, de dar información sobre las operaciones económicas de terceros, etc., es la función que desarrollan; se trata de deberes heterogéneos, pero funcionalmente conexos para el cumplimiento de la función tributaria” (p. 401).

<sup>156</sup> Curso de Derecho Financiero y Tributario. 14ª. Edición. Tecnos, Madrid, 2002, p. 767.

<sup>157</sup> Martín Queralt cita a Sainz de Bujanda y Amatucci (como quienes más han insistido en el estudio de la obligación tributaria) o Micheli o La Rosa (entre los que se han centrado en el procedimiento de imposición), como ejemplo de autores que “han coincidido posteriormente en subrayar la improcedencia de intentar explicar el rico y complejo contenido jurídico del tributo por alguna de las mencionadas categorías exclusivamente, destacando que la insistencia en la obligación o en el procedimiento responde a poner el acento en aspectos diversos del instituto, pero que en ningún caso agotan por sí mismos todo su contenido”. Martín Queralt, 2002, p. 250.

A este enunciado, nosotros agregaríamos que la globalización, la transnacionalización de las economías, la denominada economía digital, la ingeniería fiscal al servicio de la elusión tributaria, entre otros fenómenos de nuestros días no han hecho sino empeorar el panorama, donde ya no es posible afirmar que la parte gravitacional del Derecho tributario se encuentra en lo que se denomina Derecho tributario sustantivo, sino que ahora estamos forzados a centrarnos, también, en la parte formal o administrativa, encargada de la aplicación de tales normas sustantivas, para detenernos en el estudio de las facultades que tiene y debe ejercer la Administración tributaria para concretar y hacer viable el pago de los tributos en un marco de irrestricta justicia tributaria<sup>158</sup>.

Por ello, nos decantamos por una posición que recupere el enfoque de lo administrativo como fundamental para entender los otros vínculos que se producen con el nacimiento de la obligación tributaria. Porque el riesgo de solo centrarnos en la obligación sustantiva, y de estudiarla bajo los parámetros similares a los del derecho común, nos privaría de ver una realidad constitucional irrefutable como es que el Derecho constitucional tributario actual preserva un espacio de potestades irrenunciables para la Administración tributaria en la lucha por una tributación justa, y ello solo puede ser así porque el deber de contribuir y el principio de capacidad tributaria, enmarcan el vínculo obligacional y lo constriñen a un campo de análisis en el que existen valores supremos que se afectan por las relaciones tributarias<sup>159</sup>, y no bastan los esquemas civilistas para responder a las facultades que toda Administración debe poder ejercer, por lo que nos parece más plausible sostener que entre los esquemas obligacionales y los funcionales no existe una sustitución sino que debiera establecerse una cierta complementariedad.

---

<sup>158</sup> La actividad financiera del Estado está motivada principalmente por la búsqueda del bienestar y la justicia. “En el Estado liberal dicha actividad se planteaba desde un punto de vista cuantitativo, de tal modo que la única preocupación era obtener la recaudación necesaria para desarrollar todas las actividades del Estado. En la actualidad, igualmente importante es el aspecto cualitativo, pues a través del sistema tributario –más exactamente, mediante la actividad financiera en su conjunto- se persigue la redistribución de la renta y la riqueza a fin de conseguir una mayor igualdad material entre los ciudadanos”. Malgárez, 2001, p. 378.

<sup>159</sup> Coincidimos con Malgárez cuando señala que en el Estado Social y Democrático de Derecho español y en virtud de la cláusula constitucional del artículo 1.1, los valores que rigen el estudio de la institución del tributo son la libertad, justicia, igualdad y pluralismo político. Por eso mediante la función de la Hacienda Pública se trata de conseguir la igualdad material de los ciudadanos a través de la distribución de la renta y la riqueza. “El reconocimiento de la importancia de la función de la actividad financiera no supone amparar bajo el vago e impreciso concepto de interés público cualquier actuación administrativa dirigida al cobro de tributos (...) la importancia del fin redistributivo no permite la utilización de cualquier medio, fundamentalmente si con ello se vulneran garantías esenciales del contribuyente (...) conseguir el efecto de redistribución con el coste de las garantías individuales de los contribuyentes, destruye las bases mismas del Estado de Derecho...” (p. 398)

Por otra parte, en cuanto a los derechos de los que gozan los sujetos deudores, solo a partir del justo equilibrio que se pueda establecer entre el resguardo del interés fiscal y del propio del particular en cada caso concreto, que se podrá decir que con las normas del Derecho tributario se está promoviendo el respeto y protección del interés general. Por ello, las potestades y las actuaciones de la Administración y de los administrados deben estar orientadas al entendimiento, a la aproximación, en suma, a la colaboración, pues el objetivo de recaudar debe ser cumplido siempre pero sin que ello vaya en desmedro de los intereses del contribuyente.

En suma, el tributo ha sufrido transformaciones y adaptaciones a la época actual, las que se manifiestan más que en el campo teórico o abstracto del concepto, en la realidad, en el campo mismo de su aplicación y, por tanto, dichos cambios son más reveladores cuando se estudian las potestades de la Administración tributaria, pues todas estas buscan hacer de la recaudación un procedimiento más factible y más coherente con la satisfacción del interés público de recaudar pero, dado que esta no es, como se sabe, la única finalidad de la imposición, también lo es para dar cumplimiento a los principios tributarios de igualdad, reparto equitativo de la carga tributaria, justicia tributaria, etc. que inspiran la actividad financiera de los Estados actuales. En este sentido, debe ser premisa del Derecho tributario actual que las Administraciones tributarias tienen que estar dotadas de facultades distintas a las de los contribuyentes justificadas en tanto que en ellas recae la responsabilidad de ejecutar los mandatos de la ley y en garantizar su cumplimiento.

Y en ese aspecto entendemos que recuperar la expresión “función tributaria”, para estudiar y comprender las potestades de la Administración tributaria, es simplemente una vuelta de enfoque a los aspectos que al día de hoy nos interesan como son el comprender dónde se encuentra la justificación para una Administración fortalecida y con las facultades adecuadas para conseguir una aplicación de las normas tributarias que permitan realizar los principios de justicia tributaria<sup>160</sup>.

En este último punto, hacemos nuestras las palabras de Ferreiro (2006) cuando señala que todo estudio del Derecho tributario y del tributo en particular obligadamente conduce al estudio de los fundamentos constitucionales. Así, el autor concluye que el estudio del núcleo de la teoría jurídica general del tributo [o sea Derecho tributario sustantivo y Derecho tributario formal] “debe ir precedido –entendiendo- de una explicación de los

---

<sup>160</sup> Que, como se sabe, son los consagrados por el artículo 31 CE y que articulan todo el ordenamiento tributario español.

principios constitucionales que condicionan de modo especial la legitimidad de las normas que regulan los tributos y por una explicación del modo o forma en que –de acuerdo con la totalidad del ordenamiento encabezado por la Constitución- tales normas deben de interpretarse y aplicarse” (p. 266).

He ahí, pues, nuestra propuesta para lo que sigue en este capítulo, revisemos los fundamentos constitucionales del tributo, de las facultades de la Administración tributaria y permitámonos entender que no basta estudiar la obligación tributaria y su exigibilidad y cumplimiento pues, dado nuestro momento histórico, hace falta poner el énfasis también en los elementos que permiten afirmar que la función tributaria –como una de las funciones que tiene el Estado- obliga al desarrollo de algunas actividades que al día de hoy aparecen como fundamentales para entender hacia donde se dirige el Derecho tributario en un Estado Constitucional de Derecho y en un escenario de globalización de las economías que plantea desafíos y causas comunes para el desempeño de las funciones de toda Administración tributaria.

## **1.2.2 El fundamento constitucional del tributo.**

### **1.2.2.1 El poder tributario del Estado, sus límites.**

El tributo es, como se sabe, el recurso público<sup>161</sup> por excelencia, ideado, justamente, para proveer de riqueza a los Estados<sup>162</sup> y permitirles el financiamiento de las actividades necesarias para el cumplimiento de sus fines<sup>163</sup>. Es por tanto, un ingreso para el erario

---

<sup>161</sup> Ferreiro (2006) entiende que los recursos públicos son “las sumas de dinero que el Estado y los demás entes públicos perciben y pueden emplear en el logro de sus fines” y agrega que, “la actividad financiera se caracteriza por su especialización en el manejo del dinero público: su obtención como ingreso y su utilización como gasto” (p. 94).

<sup>162</sup> El fin recaudatorio o fiscal es la causa primera del instituto tributario. Ello no se conoce, por cierto, que se le use como herramienta de política económica con fines extrafiscales (por ejemplo para inducir un comportamiento o para desincentivarlo); sin embargo, no puede olvidarse que si bien el tributo también resulta idóneo para estos fines extrafiscales no debe privársele de su característica esencial y simplemente convertirlo en una “prestación coactiva polivalente”. *Vid.* Lejeune Valcárcel., Ernesto. (1980). Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En AA.VV., Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, p. 175.

<sup>163</sup> Como señala Villegas (2002) al mencionar que el tributo sirve para el cumplimiento de los fines del Estado, se destaca que el tributo puede cumplir no solo objetivos recaudatorios sino de extrafiscalidad, reconociéndose que los fines de intervención en el mercado, por ejemplo, son también motivos por los cuales el Estado puede recurrir a la herramienta fiscal. Villegas, Héctor. (2002). *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª. Edición, Buenos Aires: Astrea, p. 15-16. La Ley N° 58, de 17 de diciembre de 2003, General Tributaria (LGT) hace reconocimiento expreso de esta posibilidad en el segundo párrafo del artículo 2.1: “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución.”

público que proviene de una transferencia con carácter definitivo de una porción de la riqueza de los particulares a favor del Estado<sup>164</sup>.

Desde un punto de vista estrictamente jurídico, el tributo reviste la forma de una obligación<sup>165</sup> pues es mediante esta figura que se describe y articula de mejor manera su naturaleza. En virtud de ella, el Estado adquiere un derecho de crédito que debe ser satisfecho mediante una prestación pecuniaria<sup>166</sup>, normalmente en dinero.

Como objeto de estudio, el tributo es la institución central del Derecho tributario que permite dar unidad a todo el conglomerado normativo que lo compone<sup>167</sup>, aunque, sin duda, una definición única y satisfactoria para los diferentes autores<sup>168</sup>, las instancias

---

<sup>164</sup> El tributo es un recurso público que corresponde a la categoría de los “derivados”. Sobre estos, Valdés Costa (1992) dice que son: “los que el Estado obtiene por su intervención coactiva en las relaciones económicas de terceros, realizada en uso de su poder estático o soberanía financiera”. Valdés Costa, Ramón (1992). *Instituciones de Derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma, p. 107.

<sup>165</sup> Como ya hemos visto en párrafos precedentes, la noción de obligación es la que mejor explica en que consiste un tributo, sin que ello quiera desconocer los demás vínculos que se producen con ocasión de su aplicación. Por ello, para explicar el fenómeno tributario un esquema puramente obligacional, como se dijo, resulta insuficiente.

<sup>166</sup> El artículo 31.3 de la CE regula las prestaciones patrimoniales de carácter público. Por exceder los alcances de esta investigación no estudiaremos esta discutida categoría, valga solo mencionar que la relación que esta tiene con la categoría tributaria no está del todo esclarecida en la doctrina ni en la jurisprudencia española. Una postura ha sido entender que las “prestaciones patrimoniales de carácter público” serían el género del cual el tributo sería una especie; otra, ha visto entre ambas categorías más bien equivalencia. En todo caso, vale aclarar que, a lo largo de este trabajo, nuestra referencia a prestación pecuniaria estará siempre referida al concepto de tributo que es lo que nos interesa para este estudio. Sin embargo, compartimos la opinión de Collado y Romero (2013) cuando señala “No obstante, y aunque la calificación formal que le otorga la ley al tributo represente por excelencia y antonomasia esta prestación patrimonial de carácter público, el ámbito del precepto constitucional comentado va más allá de estas prestaciones tributarias en sentido estricto o técnico, pues en él cabría englobar otras prestaciones patrimoniales para cuyo establecimiento se exige la intervención de una ley, como por ejemplo, los precios públicos, las cotizaciones a la Seguridad Social o determinadas tarifas de servicios públicos esenciales.” Collado, M.A. y Romero, G. M. (2013). Principios constitucionales del Derecho Financiero: principios formales. En Collado y Romero (dirs.). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Barcelona: Atelier, p. 142. Un caso particular está representado por los ingresos, por ejemplo, a favor de las universidades públicas y el régimen jurídico de los precios públicos universitarios y su régimen jurídico. Al respecto se recomienda revisar: García-Ovies Sarandeses, Isabel. (2012). El régimen jurídico financiero de los ingresos universitarios. Oviedo: Ediciones de la Universidad de Oviedo.

<sup>167</sup> “El tributo es un concepto jurídico, y constituye el epicentro de los estudios de Derecho Tributario. Su condición de “concepto jurídico” deriva, en primer lugar, del hecho de ser una realidad regulada por el Derecho positivo.” García Novoa, 2009, p. 83. Ahora bien, es un concepto que no deja de plantear dificultades para acuñar un significado de consenso, quizá en razón que ha es un concepto que ha surgido como “género por derivación” puesto que está llamado a comprender en su definición a dos categorías que lo preceden, como es el caso de la contribución y la tasa. Cfr. González García, 2000, p. 41.

<sup>168</sup> Giannini (1954) decía de los tributos que estos eran prestaciones debidas por mandato de la ley a un ente público que encuentran su fundamento en el poder de imperio del Estado y que se imponen con el fin de proporcionar medios con que cubrir las necesidades públicas. Cfr. Giannini, A.D. *I Concetti fondamentali di Diritto Tributario*, pp. 58-60, citado por Pérez de Ayala (1968) Derecho Tributario I, Ed. De Derecho Financiero, p. 45. Ataliba (1987) define en estos términos al tributo: “Jurídicamente se define

jurisdiccionales y la diversa jurisprudencia, es tarea difícil de lograr<sup>169</sup>. Sin embargo, es generalmente aceptado en doctrina que el tributo es una obligación cuya fuente es la ley y que consiste en entregar una suma de dinero al Estado para el financiamiento del gasto público<sup>170</sup>.

Los atributos del instituto tributario son bastante conocidos y por ello solo haremos una mención general que resuma sus características fundamentales. La primera es que se trata de una obligación *ex lege*<sup>171</sup> exigida por el Estado en razón de su *ius imperium*. Como segundo elemento se tiene que la obligación consiste en una prestación pecuniaria, prestación de dar una suma de dinero<sup>172</sup> aunque podría ser también en especie y que es diferente a una sanción. Y finalmente, que debe ser cumplida a favor del Estado o un ente público.

---

al tributo como obligación jurídica pecuniaria, *ex lege*, que no constituye sanción de acto ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio una persona pública, y cuyo sujeto pasivo es alguien puesto en esa situación por la voluntad de la ley» (Ataliba, G. (1987) Hipótesis de Incidencia tributaria, IPDT, Lima, p. 37). Pérez Royo (1996) da la siguiente definición de tributo: “(...) prestación pecuniaria de carácter coactivo impuesta por el Estado u otro ente público con el objeto de financiar gastos públicos” (p. 33). Valdés Costa (1992) entiende que los tributos son “(...) las prestaciones en dinero (aunque algunos autores las aceptan en especie) que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley y para cubrir los gastos que demanda la satisfacción de necesidades públicas” (p. 152); Ferreiro (2006), destaca que la definición de tributo como “prestación coactiva” le parece insuficiente (p. 245) proponiendo que sea conceptualizado como la “obligación de dar una suma de dinero establecida por Ley, conforme al principio de capacidad, a favor de un ente público para sostener sus gastos. Con estas variadas definiciones uno puede formarse una idea de los diferentes elementos que se destacan en el concepto de tributo que aporta la doctrina.

<sup>169</sup> Basta con revisar las definiciones que proponen las normas internas de cada país como para figurarse la dificultad de la tarea para el legislador. En España, por ejemplo, el artículo 2.1 de la LGT dispone “los tributos son los ingresos públicos que consisten en prestaciones pecuniarias exigidas por una Administración pública como consecuencia de la realización del supuesto de hecho al que la Ley vincula el deber de contribuir, con el fin primordial de obtener los ingresos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos”. En Brasil, el Código Tributario Nacional, Ley N° 5.172, de 25 de octubre de 1966, señala en su art. 3° que “tributo es toda prestación pecuniaria obligatoria, en moneda o signo que la represente, que no constituye sanción de acto ilícito, establecida por la ley y cobrada mediante actividad administrativa plenamente vinculada”. En algunos otros países, como es el caso del Perú, el legislador ha preferido no incluir una definición de tributo en el Código Tributario dejando dicha tarea para la jurisprudencia.

<sup>170</sup> Preferimos la noción que ve en el tributo como un instituto abstracto y en el fenómeno tributario uno más concreto, materializado y, por ende, en el que aparecen numerosos vínculos interdependientes. De ahí que en este esbozo general del concepto de tributo solo estemos pensando en el carácter de ser una obligación legal de pago (la obligación principal).

<sup>171</sup> “Artículo 20 de la LGT: El hecho imponible es el presupuesto fijado por la Ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal.”

<sup>172</sup> El artículo 19 de la LGT señala que “La obligación tributaria principal tiene por objeto el pago de la cuota tributaria.”

Por tratarse de una obligación establecida por el *ius imperium* del Estado y a su favor, se trata de una obligación cuyo régimen es de Derecho público<sup>173</sup>, lo cual significa que convergen en su regulación razones de protección de intereses colectivos, relacionados con los fines del Estado y el bienestar general, y que, por tanto, están excluidos de la esfera de disponibilidad de los particulares. Asimismo, la condición de ser de Derecho Público se verá reflejada “en las facultades que le son reconocidas al acreedor, al ente público, que superan con creces las reconocidas normalmente, por el ordenamiento jurídico, al acreedor particular” (Pont C., 2006, p. 18).

Desde una perspectiva tradicional, la obligación jurídica tributaria se concibe como aquel vínculo que relaciona al Estado -acreedor del tributo- con los ciudadanos o sujetos obligados a su pago. En otros términos, es la situación de vinculación en la que se encuentran el Estado y los contribuyentes, en razón de un hecho -de relevancia jurídica- que ha dado lugar al nacimiento del tributo y que ha sido fijado en una ley, pues solo pueden aplicarse los tributos si han sido creados en virtud del ejercicio del poder tributario que todo Estado ostenta.

El poder de imposición o poder tributario del Estado<sup>174</sup>, en una definición básica, es la parte del *ius imperium* que le es reconocido al Estado para gobernar y dirigir la vida en sociedad y gestionar la satisfacción de los intereses comunes o públicos mediante la procura de recursos públicos tributarios.

La porción de ese *ius imperium* que recae en los asuntos de financiamiento del Estado se refleja en la posibilidad de demandar estas prestaciones dinerarias a los sujetos que son parte de la colectividad y que se benefician de la vida en ella, de modo tal que el Estado pueda solventar los gastos públicos y cumplir con los fines que le han sido confiados.

El poder tributario es, pues, una atribución que no solo resume la posición de supremacía que ostenta el Estado en los asuntos que atañen a su financiamiento, sino, sobre todo, es una expresión y consecuencia natural de las funciones estatales que las Constituciones actuales le reconocen. Aunque como ya se ha dicho, la supremacía estatal

---

<sup>173</sup> Por tratarse de obligaciones de derecho público, el artículo 17.5 de la LGT dispone que: “Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas.”

<sup>174</sup> “Cuando ese poder soberano se proyecta sobre la materia financiera, sobre los ingresos y gastos públicos, la actividad financiera, hablamos de Poder Financiero. Si, de un modo concreto, nos referimos a los tributos en tanto que fuente principal de recursos de las Haciendas Públicas, más de Poder Financiero debemos hablar de Poder Tributario.” Alonso G., L.A., Casanellas, M. y Tovillas, J. (2016) Lecciones de Derecho Financiero y Tributario. 3ª. Ed., Atelier, p. 75.

no supone la justificación de un poder ilimitado sino el ejercicio de un poder organizador (que indudablemente lo pone en un *status* por encima de los particulares) que le permite ordenar la vida pública y requerir las contribuciones financieras que sean necesarias pero en respeto y en armonía con los derechos fundamentales de las personas que, por otro lado, está obligado a promover y garantizar.

En efecto, como ya se ha estudiado en este primer capítulo, a mayor conciencia de que el Estado debe asumir un rol preponderante en la tarea de propiciar una sociedad no solo organizada sino también más justa<sup>175</sup>, ha correspondido, también, una comprensión más amplia y una conscientización en la sociedad de que el costo del financiamiento del Estado y de los empeños que le toca ejecutar, deben ser asumidos por los particulares.

En ese sentido, el tributo se erige como el medio idóneo para conseguir las transferencias de riqueza de los particulares hacia el Estado con el propósito de proveerlo de los recursos que le permitan cumplir con sus fines en beneficio de la sociedad<sup>176</sup>. Aguallo Avilés (2001) señala con claridad en este aspecto que “[...] que los tributos son el instrumento privilegiado para conseguir los objetivos propios de un Estado social (art. 1 C.E.) que la propia Norma Suprema explicita: la redistribución de la renta y la igualdad material a través de la garantía de derechos como la educación, cultura, protección social, etc.” (p. 97).

---

<sup>175</sup> Comentando el artículo 31 CE Rodríguez Bereijo (1992) señala: “En este precepto se condensan los principios tanto formales como materiales de la imposición para un justo reparto de la carga tributaria, formulados de manera tal —y la mención del principio de justicia en la asignación del gasto público, que constitucionaliza la conexión jurídica entre ingresos y gastos públicos, es bien expresiva de ello— que encuentran su referente lógico: ante todo en la cláusula del «Estado social y democrático de Derecho» del artículo 1.1 CE y en la exigencia del artículo 9.2 CE de que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sea real y efectiva, que impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones y remover los obstáculos que dificulten o impidan su plenitud. Pero también en los restantes preceptos que son corolario de éstos, singularmente «los principios rectores de la política social y económica» del capítulo III (art. 39 a 52) y la función asignada constitucionalmente a los poderes públicos de promover el progreso social y económico y la redistribución más equitativa de la renta y de la riqueza (art. 40.1 CE).” Rodríguez B. (1992). El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). En *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año 12, N° 36, pp. 9-70. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/79462.pdf>.

<sup>176</sup> “[E]l tributo, desde una perspectiva estrictamente constitucional, constituye una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos con la finalidad de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos” ha dicho el Tribunal Constitucional en la Sentencia 182/1997, de 28 de octubre, FJ° 15, en la Sentencia 233/1999, de 16 de diciembre, FJ° 18, entre otras. Existe, en ese sentido, una clara conexión entre la demanda de cobertura de las necesidades públicas y la exigencia que se concrete el deber de contribuir de los ciudadanos. Así lo expresa De la Guerra (2017): “Partiendo del hecho fundamental de que el gasto público se emplea para satisfacer las necesidades identificadas por el poder público, ratificadas en el propio texto constitucional, es preciso señalar que el nexo causal entre la satisfacción de necesidades a través del gasto público y el deber de contribuir se localiza en los ‘derechos’ constitucionales” (p. 9, nota 12).

El poder impositivo es un atributo irrenunciable para el Estado y de ejercicio imperativo pues, no utilizarlo significaría no solo renunciar a los medios financieros que requiere sino dejar de atender las tareas y obligaciones que la Constitución le impone.

El poder tributario, por otra parte, guarda relación con la soberanía que el Estado proyecta frente a los demás Estados, pues respecto de los asuntos financieros cada Estado dispone y ordena, como asunto propio e interno, las reglas de juego. En dicha medida, la materia tributaria es reconocida como de plena soberanía<sup>177</sup> aunque siempre subordinada al marco constitucional y al respeto de los derechos fundamentales <sup>178</sup> pues, los ciudadanos están llamados a cumplir con su deber de contribuir al financiamiento estatal pero siempre y cuando este sea establecido al amparo de las normas constitucionales sin cuyo fundamento carecería de toda legitimidad la exigencia estatal.

El poder tributario del Estado se fundamenta, entonces, en los propios fines reconocidos a éste y en el deber constitucional de contribuir con respeto a la capacidad contributiva (artículo 31.1 CE); deber constitucional que viene impuesto a los particulares por el Estado Social y Democrático de Derecho que consagra la Constitución (artículo 1.1 CE), norma fundamental que también contiene los límites para el poder financiero y tributario del Estado<sup>179</sup>.

---

<sup>177</sup> Hacemos hincapié en que, en esta parte introductoria, nos estamos refiriendo de modo general a los atributos tradicionales del poder tributario. Que al día de hoy se pueda afirmar, con rotundidad, que el ejercicio del poder tributario es un asunto de plena soberanía es una cuestión que habría que morigerar pues si algo ha cambiado en el Derecho tributario actual es, justamente, la concepción de que cada país puede regular la materia financiera interna sin considerar lo que sucede en el mundo global. Diríamos, más bien, que aunque manteniendo un carácter soberano, el ejercicio del poder tributario queda, al menos condicionado, por los principios y normativa de la fiscalidad internacional.

<sup>178</sup> “Los derechos fundamentales, ha señalado el Tribunal Constitucional desde el principio, son los componentes estructurales básicos, tanto del orden jurídico objetivo, como de cada una de las ramas que lo integran, en razón de que son la expresión jurídica de un sistema de valores que, por decisión del constituyente, han de informar el conjunto de la organización jurídica y política (Sentencia de 11 de abril de 1985)”. Rodríguez-Arana M., J. (2011). El marco Constitucional del Derecho Administrativo (El Derecho Administrativo Constitucional). En *AFDUC*, N° 15, p. 98. Ello implica claramente, como se sabe, que en cualquier reducto donde el Estado ejerza sus poderes debe cuidar de no afectarlos y, más aún, de promocionarlos y promoverlos. Por ello, el poder tributario estatal no solo está limitado por los principios tributarios formales sino también aquellos que como el de igualdad o capacidad económica se fundan en el respeto de los derechos fundamentales de las personas y en el ideal de una contribución justa.

<sup>179</sup> Domingues y Checa (2013) señalan “En el Estado social y democrático de Derecho resulta cada vez más claro que la función de los tributos no es únicamente la de financiar los servicios públicos o el aparato público, sino también en sintonía con las líneas generales trazadas en la Constitución, distribuir la riqueza en el ámbito de la comunidad”. Domingues J.M y Checa González., C. (2013). Concepto de tributo. Una perspectiva comparada Brasil- España. En *Revista Derecho GV*, Sao Paulo, 9 (2), p. 597.

Ahora bien, los límites al poder tributario están establecidos en el mismo artículo 31.1 de la Constitución<sup>180</sup> que dispone que “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”, siendo entonces este, el artículo constitucional en el que se fundamenta el deber de contribuir a los gastos públicos y, a la vez, el que impone los límites al ejercicio del poder tributario estatal<sup>181</sup>.

Así, el legislador al establecer la recaudación de tributos está condicionado a utilizar determinadas circunstancias que expresen capacidad contributiva de los sujetos y observar los demás principios tributarios<sup>182</sup> como son la igualdad, reparto equitativo de la carga tributaria, la progresividad y la no confiscatoriedad, además de los principios no tributarios pero que también deben ser respetados al amparo de la Constitución, como es el caso del principio de seguridad jurídica<sup>183</sup>.

---

<sup>180</sup> “La Constitución Española (CE), como es sabido, establece de modo conjunto los principios rectores de la actividad financiera de los Entes Públicos en el art. 31. Este precepto constituye un hito en la historia constitucional española (y prácticamente comparada) al contemplar la actividad financiera como un todo y someterla en idéntico grado a la Constitución. De este modo se supera la tradicional atención a los principios básicos de justicia tributaria y la consiguiente desatención de los restantes, especialmente de los propios de la vertiente del gasto. Este precepto constitucional contempla básicamente un principio formal aplicable a todas las prestaciones patrimoniales y personales de carácter público (su establecimiento y exigencia con arreglo a la ley) y una serie de principios materiales tanto para los ingresos tributarios (capacidad económica, igualdad, generalidad, progresividad y no confiscatoriedad) como para el gasto público (asignación equitativa, economía y eficiencia).” Nieto M., J.J. (2013). El artículo 31 de la Constitución española: ¿otra víctima de la crisis española?. En *Dereito*, Vol. 22, p. 371.

<sup>181</sup> Estos límites son reiterados en la LGT, cuyo artículo 3 recoge lo dicho por la CE y establece que son Principios de la ordenación del sistema tributario: la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad. Y son principios para la aplicación del sistema tributario la proporcionalidad, eficacia y limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales y asegurará el respeto de los derechos y garantías de los obligados tributarios.

<sup>182</sup> Los principios tributarios debemos entenderlos, como señala García Novoa (2009), como los “valores normativos de carácter organizador” que son recogidos en los textos constitucionales y que a diferencia del resto de normas, “son enunciados con una extrema generalidad (...) Los mismos en sus ‘función positiva’, ejercen un influjo o ‘predeterminación’ en las sucesivas decisiones del legislador, pero al mismo tiempo tienen, como reconoce RODRIGUEZ BEREJO, una función negativa que consiste en la ‘exclusión de los valores contrapuestos y de las normas que descansan sobre esos valores” (pp. 63-64). Aragón (1988) explica, además, que los principios por su naturaleza amplia son “prescripciones jurídicas generalísimas o, si se quiere, fórmulas de derecho fuertemente condensadas que albergan en su seno indicios o gérmenes de reglas” por lo que respecto de ellos cabe que para invocarlos se deba deliberar primero sobre su contenido. Cfr. Aragón, M. (1988). La eficacia jurídica del principio democrático. En *Revista Española de Derecho Constitucional*. Nº 24, pp. 23-27, citado por Marín Benítez, G. (2018). Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del tribunal constitucional. En *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, Nº 50, p. 39. ISSN: 1578-956X, Disponible en <https://www.uria.com/es/publicaciones/listado-revistas/56/numero50.html>

<sup>183</sup> STC 150/1990, del 4 de octubre, FJ. 8º “(...) los principios de seguridad jurídica e interdicción de arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué

Junto a los principios tributarios antes mencionados, que constituyen los principios materiales con los se concreta el principio de la justicia tributaria, aparece el principio de legalidad<sup>184</sup> que es constantemente recurrido para dar sustento a las cuestiones fundamentales del Derecho Tributario.

Se afirma que el principio de legalidad es uno de los pilares sobre los que reposa toda la construcción lógica y jurídica del Derecho tributario pues, si existe coincidencia sobre la obligatoriedad de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas que tienen todos los ciudadanos -y hacerlo en la medida de su capacidad económica como expresión de un reparto justo de dicha carga-, no es menos cierto que tal obligación solo puede adquirir validez y exigencia en los términos que la propia ley la establezca<sup>185</sup>. No hay tributo sin ley, se dice, o, lo que es lo mismo, solo hay tributo por pagar cuando el mandato fluye de la ley.

Sin perjuicio de la validez axiomática del citado acerto, señala la profesora Eva Andrés Aucejo (2013) cómo, desafortunadamente, teoría y realidad muchas veces no van de la mano en la práctica, habida cuenta el poder inusitado que cobra el reglamento en

---

atenerse ante la misma (...) puesto que una legislación confusa, oscura o incompleta dificulta su aplicación, y además de socavar la certeza del Derecho y la confianza de los ciudadanos en el mismo, puede terminar por empañar el valor de la justicia.” La seguridad jurídica es también entendida como un principio íntimamente vinculado al principio de legalidad en materia tributaria, sobre todo para dotar de previsibilidad al ordenamiento tributario y facilitar el cumplimiento tributario.

<sup>184</sup> Respecto a la denominación de este principio existen algunas divergencias pues están quienes prefieren seguir llamándolo principio de legalidad (denominación original) y otros apuntan a que propiamente en el Derecho tributario el principio sería el de reserva de ley, justificando tal distingo en que el primero está recogido en el artículo 9.3 del Título preliminar de la CE y el segundo, en el artículo 31.1 CE. Nosotros nos inclinamos a pensar que la reserva de ley es una concreción del principio de legalidad por lo que haremos uso indistinto de ambos. En tal sentido compartimos la opinión de Romero-Flor quien sostiene: “El principio de legalidad (recogido de modo expreso en el artículo 9.3 del Título Preliminar de la Constitución española es, sin duda, “uno de los logros más significativos de ese “Estado Social y Democrático de Derecho” (...) al exigir, por un lado, el sometimiento al control de legalidad de la actuación administrativa (principio de legalidad administrativa), y por el otro, la siguiente regla de producción normativa: que sean las normas con rango, valor y fuerza de ley formal (principio de jerarquía normativa) las que contengan la regulación de unas materias constitucionales concretas (principio de reserva de ley), particularmente aquellas que tienen que ver con la intervención del poder público en la esfera de los derechos del individuo.” Para agregar más adelante que “la reserva de ley constituye una concreción del principio genérico de legalidad”. Cfr. Romero-Flor, L. M. (2013). La reserva de ley como principio fundamental del Derecho tributario. En *Dixi*, Vol. 15, N° 18, diciembre 2013, p. 52.

<sup>185</sup> “La ley establece con toda la precisión posible, los presupuestos de hecho a los que se liga un deber tributario (...) el sujeto pasivo de la imposición adquiere paralelamente el derecho a que no se le exija más de aquello a que legalmente viene obligado. Y así se produce el hecho feliz de que el principio constitucional de legalidad, que brota a impulsos de un instinto defensivo, para cortar abusos, se convierte, sin merma de su antigua significación, en cauce insustituible de la acción administrativa en el área fiscal” (Sainz de Bujanda, 1951, p. 198).

materia tributaria, rebasando, en no pocas ocasiones, los límites de la legalidad y de la reserva de ley tributarias. En ese sentido, explica que:

Existe un predominio muy acentuado del papel protagonista del reglamento tributario y aún más, de disposiciones administrativas que no tienen rango reglamentario (*vid.* la resoluciones del ICAC), donde a menudo se soslaya, ignora o degrada el principio de reserva de ley tributaria. Donde muchas veces se vulnera este principio de reserva de ley tributaria, en aras a otros intereses, a otros juegos, las más de las veces políticos en pro de los intereses del poder ejecutivo del Estado. Llegando así a la lamentable situación que describe el profesor Ferreiro al afirmar que el reglamento en materia tributaria *pasa a ser considerado con frecuencia la única norma a aplicar con olvido no ya de la ley en que ha de basarse, sino incluso en ocasiones de la propia constitución* (Andrés Aucejo, Eva, 2013, p. 90)<sup>186</sup>.

Y en similar línea se expresa Clemente Checa González (2013)<sup>187</sup>:

Ello, en mi opinión, es injustificable, representando esta actuación un ataque frontal a la correcta doctrina que de forma prácticamente unánime ha venido entendiendo que este principio de reserva de ley es un principio básico del Estado de Derecho (Rodríguez Bereijo); que el mismo vertebrada toda su organización política (Falcón y Tella); que es el complemento insustituible para asegurar el funcionamiento del Estado, y de todos los poderes públicos, para tasar y encuadrar sus competencias y para imponer el respeto de las libertades y derechos de los ciudadanos (García de Enterría); y que el mismo constituye la mejor vacuna contra las veleidades de los gobernantes y el instrumento más eficaz para la defensa del Estado de Derecho (Martín Queralt) (Clemente Checa González, 2013, p. 9).

Desde un punto de vista histórico, el principio de legalidad está asociado con el reconocimiento del derecho del pueblo a participar en la aprobación de la decisión del Estado de crear tributos<sup>188</sup>. Expresado en aforismos como “*nullum tributum sine lege*” o

---

<sup>186</sup> Andrés Aucejo, Eva. (2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria*, y autores citados. La autora estudia en profundidad las causas y consecuencias de este fenómeno, insistiendo en la importancia, precisamente, del principio de legalidad como límite a la potestad reglamentaria del gobierno (pp. 100 y ss.); desarrollando las bases sobre la concreción de la reserva de ley y el reparto horizontal y vertical entre normas primarias y secundarias en el ámbito tributario a tenor de la doctrina del Tribunal Constitucional Español (pp. 139 y ss.).

<sup>187</sup> Véase sobre estos particulares, el extraordinario prólogo del profesor Clemente Checa González al libro *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria* (*op. cit.*), pp. 9- 27.

<sup>188</sup> Aunque este sea el origen histórico del principio de legalidad, el Tribunal Constitucional ha entendido que esta finalidad de asegurar la aceptación voluntaria de quienes van a pagar el tributo sigue produciéndose en los esquemas actuales. Así, por ejemplo, en el Fj. 3 de la Sentencia 185/1995 se señala que “(...) en el Estado social y democrático de Derecho la reserva [de ley] cumple sin duda otras funciones, pero la finalidad última, con todos los matices que hoy exige el origen democrático del Poder ejecutivo, continúa

“no taxation without representation”, el principio de legalidad se ha identificado tradicionalmente con la exigencia de autoimposición o consentimiento del impuesto a través de la representación de los contribuyentes<sup>189</sup>; es decir, ha estado asociado, preponderantemente, a la función normativa o de creación de las leyes que contienen materia tributaria<sup>190</sup>.

Villegas (2002), en ese sentido, refiere que por el principio de legalidad se “requiere que todo tributo sea sancionado por ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos en la Constitución (...)” (p. 254).

Ramallo Massanet (1996)<sup>191</sup>, por su parte, asevera que la evolución histórica de dicho principio nos revela el esfuerzo político de su implantación en el sistema democrático al servicio de la igualdad y del equitativo reparto de la carga tributaria, convirtiéndose, en consecuencia, en un valladar a todo lo que no sea expresión de la voluntad popular soberana expresada por sus representantes a través de la ley.

De ahí que, no sea posible negar la importancia que el principio de legalidad tiene en el campo del Derecho Tributario, pues este no solo irradia sus efectos al momento de la regulación de la materia sino también tributaria sino que también otorga fundamento a otros principios tributarios de acusado raigambre (v. gr., el principio de indisponibilidad del crédito tributario), y, como ha señalado Ramallo, se le entiende como una suerte de garantía para que otros principios tributarios puedan ser respetados y cumplidos.

Por todo ello, el principio de legalidad, o propiamente la reserva de ley<sup>192</sup> en materia tributaria, constituye el principio formal para la validez del tributo. Bien entendido, este

---

siendo la de asegurar que cuando un ente público impone coactivamente una prestación patrimonial a los ciudadanos cuente para ello con la voluntaria aceptación de sus representantes.”

<sup>189</sup> Por eso algunos refieren al principio de consentimiento como el origen de este principio. Cfr. Falcón y Tella (1999). Un principio fundamental del Derecho tributario: la reserva de Ley. En *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, N° 104, octubre-diciembre. En el mismo sentido, González y Lejeune (2003), *Derecho Tributario 1*, 3ª ed. Salamanca: Plaza Universitaria, p. 45.

<sup>190</sup> Es importante saber distinguir que el poder tributario (como expresión de las funciones que corresponde desplegar al Estado) se manifiesta de dos maneras: de forma abstracta cuando se trata de la emanación de leyes y de forma concreta cuando nos referimos a la aplicación que de esas leyes hace la Administración tributaria (diferentes actividades de determinación, liquidación, recaudación y exigencia de las deudas tributarias). Cfr. Pont C., 2006, p. 24; Pérez Ayala, 1968, p. 36.

<sup>191</sup> Ramallo Massanet, Juan. (1996). La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias. En Gabriel Elorriaga Pizarik (coord.) *Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, p. 223.

<sup>192</sup> Como se ha mencionado antes, el principio de legalidad está recogido en el artículo 9.3 del Título Preliminar de la CE, mientras que el de reserva de ley estaría en el artículo 31.1 CE, sin embargo las

principio no debe ser encasillado solamente en la exigencia de revestir la creación de los tributos con un vehículo normativo<sup>193</sup> adecuado pues, en su sustrato está el garantizar, en última instancia, la igualdad tributaria y el equitativo reparto de la carga tributaria. Por ello, el cumplimiento del principio de legalidad no se agota con el mero proceso normativo de creación de los tributos sino que se extiende hasta los diferentes momentos que corresponden a su aplicación.

Así, al regularse los tributos se sancionan normativamente situaciones que gatillan el nacimiento de obligaciones tributarias. En los extremos de cada obligación tributaria se encuentran el Estado, de un lado, y los particulares, del otro. Pues bien, el principio de legalidad alcanza a ambos extremos para delinear y limitar las actuaciones estatales vinculadas a la creación y aplicación de los tributos; y también es fundamento de los derechos y obligaciones que recaen en los contribuyentes. Es decir, el principio de legalidad inspira y condiciona el actuar de la Hacienda Pública y el de los obligados

---

diferencias entre ellos aunque posibles nos hacen ver más una relación de concreción en el segundo respecto de lo que de modo genérico establece el primero. Así, la jurisprudencia ha entendido que en la reserva de ley se aprecia una exigencia mayor intensidad y no solo una vinculación positiva a la ley (*Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de diciembre de 1998, RJ 10364) para dejar en claro que en algunas materias la actividad reglamentaria de la Administración es aun más restringida puesto que la ley debe regular los aspectos esenciales de dicha materia. En materia tributaria ello implica que los elementos esenciales configuradores del tributo deben estar regulados en la ley que lo crea.

<sup>193</sup> El artículo 31.3 CE señala que las prestaciones patrimoniales de carácter público (que incluyen a los tributos) se establecen con arreglo a Ley. El artículo 133.1 dispone, sin embargo, que los “los tributos se establecen por Ley”. Esta aparente contradicción ha sido esclarecida por el TC quien ha concluido que no se trata de una reserva de ley absoluta sino de una reserva relativa. En consecuencia, se admite que mientras los contornos principales (la configuración de los elementos esenciales) del tributo estén establecidos en una Ley, la norma reglamentaria puede encargarse de un desarrollo reglamentario posterior. Otorgándole, además, similar interpretación a la posibilidad de regular materia tributaria mediante Decretos Ley, pues en dicho caso, a pesar que del texto del artículo 86.1 CE pareciera que no lo permite (“*En caso de extraordinaria y urgente necesidad, el Gobierno podrá dictar ... Decretos-leyes... que no podrán afectar al ordenamiento de las instituciones básicas del Estado, a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos...*”), el TC ha interpretado que tales normas sí podrían contener materia tributaria en tanto sea la Ley la que incluya el régimen general y los elementos esenciales del tributo. Así lo ha dejado establecido la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español a partir de la interpretación de los artículos 31, 133 y 86.1. Cfr. STC 6/1983 de 4 de febrero, FJ. 4º; STC 37/1981 de 16 de noviembre, FJ. 4º, STC 179/1985, de 19 de diciembre, FJ. 3º. Es preciso señalar que en el caso de los Decretos-Ley el Tribunal Constitucional ajustó su criterio en posterior sentencia para decir que el artículo 86.1 contiene un límite material que debe interpretarse no para establecer si se trata de una reserva absoluta o relativa, sino para determinar si: “ha existido “afectación” por el Decreto-Ley de un derecho, deber o libertad regulado en el Título I de la Constitución” por lo que la validez del uso del Decreto-ley dependerá de caso y “será preciso tener en cuenta en cada caso en qué tributo concreto incide el Decreto-ley —constatando su naturaleza, estructura y la función que cumple dentro del conjunto del sistema tributario así como el grado o medida en que interviene el principio de capacidad económica—, qué elementos del mismo —esenciales o no— resultan alterados por este excepcional modo de producción normativa...”. Cfr. STC 182/1997 de 28 de octubre, FJ. 8º. En las sentencias STC 108/2004, sobre imposición a las bebidas alcohólicas, y la STC 189/2005, referido al Impuesto de sucesiones, el Tribunal Constitucional muestra una postura sobre algunos aspectos, a los que juzga marginales y que pueden ser regulados por Decreto-Ley.

tributarios. Por consiguiente, el amplio espectro del principio de legalidad hace que, prácticamente, no haya ámbito del Derecho tributario donde no encontremos su eficacia reguladora de modo directo o a través de alguno de sus principios derivados.

Ahora bien, no obstante su omnipresencia y su estrecha vinculación con los aspectos fundamentales del Derecho Tributario, no resulta labor sencilla el encontrar una unívoca definición para el principio de legalidad, y ello no por falta de esfuerzos de la doctrina sino más bien por la ausencia de acuerdo, tanto en lo referido a cuál denominación se considera más apropiada (se usa legalidad<sup>194</sup>, reserva de ley<sup>195</sup>, normatividad<sup>196</sup>, juridicidad<sup>197</sup>, tipicidad<sup>198</sup> etc., muchas veces como sinónimos y otras como variaciones de un mismo precepto), sino también por el alcance y contenido que se le da otorga.

Nosotros, como propósito para esta investigación, nos decantamos por una concepción del principio de legalidad que lo entiende como una de las bases fundamentales del Derecho tributario puesto que es un principio organizador del ejercicio

---

<sup>194</sup> Aunque la legalidad, en sentido estricto y en todo el Derecho, no solo en el tributario, viene a significar el sometimiento de los poderes públicos al mandato de la ley (Artículo 1.1 CE que exige el sometimiento al control de legalidad de la actuación administrativa, por eso se le denomina propiamente “principio de legalidad administrativa”). Es de notar que se sigue usando legalidad en el sentido lato, aunque ahora mismo tendríamos que entender como “constitucionalidad”, si cabe el término, porque el parámetro de legitimidad actual ya no es la ley sino la Constitución. En ese sentido, y preservando el carácter de principio formal, este principio en materia tributaria se refiere esencialmente al cumplimiento del uso del instrumento normativo adecuado como garantía de legitimidad del tributo.

<sup>195</sup> La reserva de ley no es tampoco una institución propiamente tributaria pues está en todo el Derecho y alude a la exclusión que se hace porque determinadas materias no sean reguladas por las normas reglamentarias sino por la Ley en sentido formal. Como se sabe esta reserva de ley puede ser absoluta o relativa.

<sup>196</sup> Con esta denominación se pretende destacar que no es solo un asunto que pueda quedar reducido a establecer si es la Ley la única que puede regular materia tributaria, porque en la actualidad existen otras normas con rango de ley que pueden ser instrumentos idóneos para regular materia tributaria, por lo que el nombre del principio debiera ser normatividad como forma de enfatizar que la regulación tributaria debe hacerse usando la norma (no solo la Ley) apropiada según cada circunstancia.

<sup>197</sup> De Otto es uno de los autores que ha propuesto esta denominación. Cfr. De Otto, I. (1988). *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, 2ª ed., Barcelona: Ariel, p. 157 y ss. En Sudamérica, Valdés Costa (1992) afirma, en similar sentido, que en un Estado Constitucional la legalidad es juridicidad, garantizándose que la ley se ajuste a las normas y principios que de modo expreso o implícito se establecen en la Constitución. Cfr. Valdés Costa, 1992, p. 123.

<sup>198</sup> La legalidad como tipicidad rescata del Derecho Penal y traslada al Derecho Tributario la necesidad de certeza y seguridad jurídica de la regulación de los tributos. El hecho que sea la ley la única que puede establecer los elementos esenciales brinda las garantías de una “tipificación” que debe calzar con la realidad para afirmar que un tributo resulta exigible. Este principio de tipicidad en el ámbito tributario, como concluye Palao Taboada (2009), se encuentra “debilitada” en el ordenamiento español “dado el carácter relativo que la doctrina y el Tribunal Constitucional atribuyen a la reserva de ley en materia tributaria, en el sentido que esta admite que la determinación legal de los presupuestos de la imposición se haga mediante normas de rango inferior” (p. 66).

democrático del poder tributario y, a la vez, una garantía de que el poder normativo correctamente utilizado por los representantes de los ciudadanos importará la valoración e incorporación de los demás principios tributarios<sup>199</sup>. En los términos de Rodríguez Bereijo (1998)<sup>200</sup>, el principio de legalidad viene a ser el “principio de justicia formal”.

Finalmente, del artículo 31.1 de la CE se coligen los otros principios que son entendidos como “manifestaciones o facetas del principio de justicia tributaria”<sup>201</sup> en tanto actúan en bloque e interrelacionados para proporcionar justicia, en sentido material, al sistema tributario. Estos principios son la capacidad económica, la igualdad, la progresividad y la no confiscatoriedad.

Cabe referirnos, en primer término, al principio de capacidad económica o contributiva que es el segundo pilar sobre el que se apoya la legitimidad de los tributos y uno de los principios fundamentales de la justicia tributaria como valor de un Estado Social y Democrático de Derecho<sup>202</sup>. Para González y Lejeune (2003) “es el principio inspirador básico del sistema tributario” (p. 66).

Aunque, en términos generales, se pueda afirmar que la justicia tributaria se plasmará en el cumplimiento del principio de capacidad económica, ello no descarta que puedan admitirse algunas excepciones basadas en otros principios constitucionales como puedan

---

<sup>199</sup> Pont Clemente (2006) sostiene que “...en la actualidad, se reconoce al principio de legalidad un significado o fundamentación plural, de forma que junto a este carácter garantista estrictamente individual [se refiere a entender el principio como garantía individual frente a posibles intromisiones arbitrarias en la esfera de libertad y propiedad privada del ciudadano] puede sostenerse que el mencionado principio cumple también otras funciones.” (*corchetes agregados*). Así, el referido autor enumera como funciones del principio de legalidad el ser una garantía democrática en el procedimiento de imposición o reparto de la carga tributaria y ser una garantía de igualdad en el sentido de tratamiento uniforme para los ciudadanos.

<sup>200</sup> Rodríguez Bereijo (1998) distingue los principios de justicia material, que son los enunciados en el artículo 31.1 de CE, del principio de justicia formal representado por el de legalidad. Cfr. Rodríguez Bereijo, A. (1998). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. En *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, N°100, pp. 593- 626.

<sup>201</sup> Gorospe Oviedo, J. Y Herrera Molina, P. (2007). La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español. En *Estudios en homenaje al profesor Pérez de Ayala* (Albiñana García-Quintana *et al.* coord.). Madrid: Dykinson, p. 30.

<sup>202</sup> Por su notable vinculación con el principio de justicia tributaria, Rodríguez Bereijo (2003) señala que: “Pues es claro que un sistema tributario sólo podrá ser justo y el reparto de la carga fiscal equitativo si todos los que exteriorizan manifestaciones de capacidad económica contribuyen de acuerdo con ella al sostenimiento del gasto público y lo hacen con igualdad (ante la ley y en la ley) sin diferenciaciones de trato o discriminaciones que carezcan de justificación objetiva y razonable o sean desproporcionadas. La igualdad es lo primero para la equidad. “Se trata –como se dijo en la STC 96/2002, F. J. 7º de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional, el deber de contribuir a la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas” (p. 237).

ser de política sanitaria, laboral, asistencial, entre otros; situaciones en las cuales deberá hacerse una ponderación entre este principio tributario y los demás valores en juego<sup>203</sup>.

En términos sencillos, la capacidad económica (*ability to pay* para el derecho anglosajón) es la forma que adopta la igualdad en Derecho tributario (Alonso, L.A. et al., 2016) y consiste en la aptitud económica de los miembros de una comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos (Villegas, 2002, p. 259). Esta aproximación a la capacidad económica como “medida” para establecer la igualdad en materia tributaria, que nosotros compartimos, no es la única forma de entender este principio, ni tampoco la única manera en que ha sido aplicada en el fuero jurisdiccional.

El principio tributario de capacidad económica ha sido juzgado en el pasado, señala Villegas (2002), con severas objeciones de algunos autores que encontraron que era “una alocución ambigua”, “un recipiente vacío que puede ser llenado con los más diversos contenidos” (Becker, 1963, p. 439<sup>204</sup>) o como un concepto parajurídico que interesa al economista y no al jurista (Giannini), o porque a pesar de que nadie se atreve a negar, cada cual lo entiende y aplica como se le ocurre (Pérez de Ayala)<sup>205</sup>.

Según Sainz de Bujanda, desde que la capacidad económica fue recogida por las normas constitucionales dejó de ser una idea de justicia que vive extramuros del ordenamiento positivo y adquirió relevancia jurídica, cosa que actualmente es innegable. De esta manera, para Villegas la capacidad económica supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacer frente al pago de los tributos después de haber cubierto sus gastos vitales<sup>206</sup>.

---

<sup>203</sup> Así lo ha entendido el Tribunal Constitucional. Cfr. Gorospe Oviedo y Herrera Molina, 2007, pp. 30-31. Citan estos autores la STC 96/2002, de 25 de abril, que a la letra dice “la exención o la bonificación – privilegio de su titular- como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria (art. 31.1 CE), en cuanto que neutraliza la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho generador de capacidad económica, sólo será constitucionalmente válida cuando responda a fines de interés general, que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.)” (p. 31).

<sup>204</sup> Cita tomada de Villegas, 2002, p. 262. Alfredo Augusto Becker, tratadista brasileño, reflexiona en el capítulo 1 de su “Teoría geral do direito tributario” (Sao Paulo, 1963) sobre el “manicomio jurídico tributario”, denominación sugerente con la que se refiere a los problemas que se planteaban frente a la independencia del Derecho tributario de las ciencias de las Finanzas públicas y los conceptos e imprecisiones que aun persistían en esta nueva rama fruto de sus relaciones con la economía y las finanzas públicas.

<sup>205</sup> Villegas, 2002, pp. 262-263.

<sup>206</sup> Cfr. Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho, t. 3, pp. 185-190 (citado por Villegas, 2002, p. 263).

Para Klaus Tipke el principio de capacidad contributiva es el criterio de comparación para la aplicación del principio de igualdad, al que califica de formal y abierto, en el sentido que promueve que todos sean tratados de igual forma cuando estén en la misma condición mas no proporciona los elementos para poder diferenciar las situaciones. En tal sentido, el principio de capacidad contributiva vendría a ser “una versión abreviada del principio de imposición según la capacidad contributiva”, definiendo a esta última como “la capacidad de las personas para pagar impuestos con su renta acumulada con arreglo al nivel de su renta disponible” o, lo que es lo mismo, vendría a ser la renta de que dispone un sujeto después de deducir los gastos necesarios para su existencia<sup>207</sup>.

Para Tipke (2002), bajo la premisa que la medida de la igualdad en el Derecho Tributario alcanza su mejor concreción en la idea de capacidad económica, concluye que es el principio preferente para poder determinar la porción de riqueza que debe ser detráida de la riqueza de los particulares a título de tributo<sup>208</sup>.

Ahora bien, frente al formalismo excesivo que podría derivarse del principio de legalidad -que a decir de Rodríguez Bereijo propugna la justicia formal, pero no por ello deja de representar un abanico de cuestiones vinculadas a los formalismos propios del ejercicio del poder y de las reglas de producción normativa-, el principio de capacidad contributiva o económica representa una alternativa que se concentra en valorar la apreciación de la riqueza <sup>209</sup> que puede resultar gravada con el tributo y que justifica su validez<sup>210</sup> en la concreción de un reparto justo de la carga tributaria. En ese sentido, se

---

<sup>207</sup> Citado por Palao Taboada (2006) El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. En *Vectigalia*, Año 1, Nº 1, p. 21. Según lo dicho por el autor, la cita corresponde al apartado 2.3 del capítulo 9 de su obra *Die Steuerrechtsordnung*, vol. 1, 2ª., Colonia; Ed. O. Schmidt, 2000, pp. 479 y ss.

<sup>208</sup> Cfr. Tipke, Klaus. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, pp. 30-35.

<sup>209</sup> Gorospe Oviedo y Herrera Molina (2007) apuntan, a que partiendo del “ideal de los valores jurídicos, la capacidad económica debería definirse como la riqueza disponible de un sujeto.” En consecuencia, por su contenido esencial, se exigirían los siguientes principios derivados: a) principio del neto objetivo, es decir, que solo tribute la renta neta; b) principio del neto subjetivo o exoneración del mínimo existencial personal y familiar; c) principio de la tributación de la riqueza real y no rendimientos ficticios. Dichos autores lamentan que la jurisprudencia del Tribunal Constitucional no se haya orientado por estas directrices y sea de “una notable ambigüedad que hunde sus raíces en una concepción vacilante del principio de igualdad” (p. 33).

<sup>210</sup> La validez constitucional del tributo al justificarse en el principio de capacidad económica ha sido reiteradamente reconocido por el Tribunal Constitucional, en sentencias tales como: la STC 37/1987, de 26 de octubre y la STC 276/2000, de 16 de noviembre que señalan que “el tributo grava un presupuesto de hecho o hecho imponible revelador de capacidad económica por lo que el hecho imponible tiene que constituir una manifestación de riqueza” (FJ. 13º y FJ. 4º, respectivamente); o con mayor contundencia la

acepta que es un principio que permite la comparación entre los sujetos, como señalaba Tipke, para poder conseguir un trato con igualdad en el Derecho tributario<sup>211</sup>.

En la jurisprudencia, sin embargo, ha sido más bien de recojo la postura de la doctrina que identifica al principio de capacidad económica como un límite negativo al ejercicio del poder, que proscribire las discriminaciones y regulaciones arbitrarias, manifestaciones claras de injusticia<sup>212</sup>. En esta perspectiva, se vincula con la igualdad como mandato de interdicción de arbitrariedad. Así, la Sentencia del Tribunal Constitucional 76/1990 señala que la capacidad económica es un “fundamento racional” o “no arbitrario” para las diferencias de trato que, sin embargo, exige que las consecuencias jurídicas sean proporcionales (FJº 9)<sup>213 - 214</sup>. Aunque, por otra parte, como el mismo Tribunal ha reconocido, subyace en la norma constitucional un mandato para el legislador que le prohíbe distingos arbitrarios pero que, de ningún modo, lo obliga a dispensar un trato igual para iguales manifestaciones de capacidad contributiva (criterio de la STC 3/1983, de 25

---

STC 194/2000, de 19 de julio, que dictamina que “la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica” (FJ. 4º).

<sup>211</sup> Igualdad de acuerdo con las diferentes capacidades contributivas, lo cual no significa que en todos los casos que haya capacidad contributiva el legislador deba imponer un mismo trato.

<sup>212</sup> De acuerdo con dicha postura, la capacidad económica no sería una trasposición la igualdad en el Derecho tributario sino que serviría básicamente como un límite negativo para el legislador y no como obligación de buscar un ordenamiento justo. Cfr. Herrera Molina, 1998, p. 84. Este enfoque se sustenta en la tesis del alemán Liebholz quien propuso entender la capacidad contributiva a partir del principio de igualdad y como elemento de control negativo que prohíbe las discriminaciones (García Novoa, 2008, p. 54).

<sup>213</sup> En la jurisprudencia alemana, por el contrario, Herrera Molina (1998) describe que el concepto de capacidad económica se entiende “liberada” de su asociación solo con la interdicción de arbitrariedad, y “despliega su eficacia en un doble plano: como medida general de la igualdad tributaria y como derecho fundamental del contribuyente. En realidad ambos aspectos están íntimamente unidos: la medida de la igualdad determina cuánto es justo que pague cada contribuyente; fundamenta por tanto su derecho a contribuir precisamente en esa proporción y no en una cuantía superior.” Herrera Molina, Pedro. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, p. 49.

<sup>214</sup> Existen, sin embargo, otros pronunciamientos que señalan que ha de entenderse a la capacidad económica como medida de igualdad en materia tributaria. Es el caso de la Sentencia 209/1988, de 10 de noviembre, que al pronunciarse en un recurso de amparo señaló que “la conformidad a la Constitución de las resoluciones aquí impugnadas es algo que, por lo tanto, habrá de apreciarse ahora a la luz estrictamente del principio constitucional de igualdad (... ) La igualdad, sin embargo, ha de valorarse, en cada caso, teniendo en cuenta el régimen jurídico sustantivo del ámbito de relaciones en que se proyecta, y en la materia tributaria es la propia Constitución la que ha concretado y modulado el alcance de su art. 14 en un precepto (art. 31.1) cuyas determinaciones no pueden dejar de ser tenidas aquí en cuenta” (FJº 6). Y continuó la misma línea la STC 45/1989, de 20 de febrero. Sentencias citadas por Gorospe Oviedo y Herrera Molina, 2007, p. 31. Aunque como estos mismos autores reconocen, la jurisprudencia posterior abandonó este planteamiento, con sentencias como la SSTC 53/1993, 54/1993, de 15 de febrero y STC 183/1997 (p. 32).

de enero FJ. 3º y reiterado en la STC 193/2004, de 4 de noviembre, FJ. 3º, entre otras) o que lo obligue a efectuar diferenciaciones so pretexto de resguardar el principio de capacidad económica (STC 164/1995, de 13 de noviembre, que traslada la denominada tesis de la discriminación por indiferenciación al campo tributario, interpretando que “el principio constitucional de igualdad no puede fundamentar un reproche de discriminación por indiferenciación” FJ. 7º).

Ahora bien, como Marín (2018)<sup>215</sup> recuerda, tanto la doctrina como la jurisprudencia han reconocido al principio de capacidad económica diversas funciones: como fundamento de la imposición; como justificación de las reglas del ordenamiento tributario; y como un límite al poder tributario. Sin embargo, tanto en la práctica como en la jurisprudencia han sido reconocidas importantes limitaciones a estas funciones.

Finalmente, cabe destacar que el principio de capacidad económica es referido por el texto constitucional como un principio de todo el sistema tributario. La amplitud de reconocimiento constitucional de la eficacia del principio, debería conducir, como afirman Gorospe Oviedo y Herrera Molina (2007), a que “la capacidad económica vinculase a cada uno de los tributos, o bien que las distorsiones (...) presentes en un tributo se corrigiesen mediante medidas específicas en otros tributos, de modo que la carga tributaria global sea [en] función de la capacidad económica de cada contribuyente” (p. 47). Esta postura no encuentra apoyo en la jurisprudencia constitucional, donde se ha preferido entender que los principios de justicia “solo se proyectan con plenitud sobre ‘las piezas básicas de nuestro sistema tributario’ (...) y no sobre otros aspectos de menor importancia (Gorospe Oviedo y Herrera Molina, 2007, p. 47).

Relacionados con el principio de capacidad económica aparecen los principios de progresividad y el de no confiscatoriedad. La justicia tributaria no depende solo del respeto del principio de capacidad contributiva pues la verdadera dimensión de la primera “tendrá su razón de ser a partir de varios principios contenidos en la Constitución” (García Novoa, 2009, p. 78)<sup>216</sup>.

---

<sup>215</sup> Marín Benítez, Gloria. (2018). Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del tribunal constitucional. En *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° 50, p. 39 y pp. 39-43. ISSN: 1578-956X, Disponible en <https://www.uria.com/es/publicaciones/listado-revistas/56/numero50.html>

<sup>216</sup> García Novoa, cita diversa jurisprudencia que se ha manifestado en similar sentido afirmando que “la capacidad contributiva no puede erigirse en criterio exclusivo de justicia tributaria, en la única medida de justicia de los tributos” (STC 221/1992, de 11 de diciembre, FJ. 4º). También se reitera este criterio las sentencias TC 159/1997, 183/1997, 55/1998, 36/1999, 84/1999 y 46/2000. Cfr. García Novoa, 2009, p. 78.

El principio de progresividad en materia tributaria propugna que todos deben contribuir al gasto público con arreglo a su capacidad contributiva aplicando una regla de equidad vertical. En ese sentido, si las capacidades económicas son distintas entre los sujetos que van a tributar, estos deben hacerlo de forma tal que soporten un esfuerzo similar. Dicho de otro modo, el concepto de progresividad apunta a hacer tributar más a quienes más tienen y menos a quienes menos tienen. Obviamente, este sentido de progresividad adquiere sentido en sus fines redistributivos, pues como explican Gorospe Oviedo y Herrera Molina (2007), “[l]a aspiración de la progresividad es conseguir la igualdad material a través de la distribución de la renta” (p. 30).

Por otro lado, se afirma que, como la capacidad económica encuentra fundamento en el principio de solidaridad, resulta lógico que esta capacidad económica deba ser interpretada como una “capacidad económica progresiva”. La noción de progresividad viene unida a la idea de capacidad económica, y aporta elementos para interpretarla mejor y, desde luego, su mención no puede ser considerada superflúa (Herrera Molina , 1998, p. 106).

El principio de progresividad ha sido reconocido por el Tribunal Constitucional como un principio que debe ser exigible del conjunto del sistema tributario y no de cada tributo por separado<sup>217</sup>, admitiéndose, por tanto, la posibilidad de regular tributos proporcionales en la medida que no se afecte la progresividad del íntegro del sistema tributario (STC 7/2010, de 27 de abril, FJ. 6º).

Situación similar se produce con el principio de no confiscatoriedad que se entiende referido, también, al conjunto del sistema tributario<sup>218</sup> aunque, en este caso, sí sea posible determinar la confiscatoriedad de un tributo analizado por separado y en cada caso en concreto pues, por tratarse de un concepto jurídico indeterminado no es posible establecer la confiscatoriedad de un tributo en abstracto.

El principio de no confiscatoriedad está expresado en clave negativa porque implica una prohibición al legislador de crear tributos que se conviertan en una forma de indebido despojo de la riqueza del particular, por lo que con este principio, se extiende al campo

---

<sup>217</sup> Este criterio jurisprudencial ha sido reiterado consistentemente. *Vid.* STC 27/1981, de 20 de julio, FJ. 4º in fine; STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ. 9º; STC 173/1996, de 31 de octubre, FJ.º 1; STC 14/1998, de 22 de enero, FJ 11 b; y STC 327/2006, de 20 de noviembre, FJ. 4º, entre otras.

<sup>218</sup> “(...) el sistema fiscal tendría dicho efecto si mediante la aplicación de las diversas figuras tributarias vigentes, se llegara a privar al sujeto pasivo de sus rentas y propiedades, con lo que además se estaría desconociendo, por la vía fiscal indirecta, la garantía prevista en el artículo 33.1 de la Constitución” (STC 150/1990, de 4 de octubre y STC 14/1998, de 22 de enero, entre otras).

tributario la garantía de que el Estado respete la propiedad privada. No queda prohibida la confiscación, sino que esta ocurra mediante o como consecuencia de la aplicación de los tributos. Ello es así “dado que este límite constitucional se establece con referencia al resultado de la imposición, puesto que lo que se prohíbe no es la confiscación, sino justamente que la imposición tenga “alcance confiscatorio” dispuso la STC 14/1998, de 22 de enero.

Si un tributo se crea respetando la capacidad económica no debería ocurrir que haya confiscación pues se supone que el sujeto va a poder cubrirlo con el dinero que tiene después de haber satisfecho sus necesidades fundamentales, pero podría ocurrir. Sostienen por ello Gorospe Oviedo y Herrera Molina (2007) que el principio de no confiscatoriedad “constituye un límite a la progresividad que impide agotar la capacidad económica y, al mismo tiempo, una confirmación en el ámbito tributario del derecho de propiedad privada del art. 33.1 CE” (p. 30).

El principio de no confiscatoriedad aspira a la razonabilidad en el *quantum* que se cobra por un tributo para que no sea excesivo, sino proporcional a la capacidad contributiva que se pretende gravar, y que no alcance efectos confiscatorios. Trasladado al efecto no confiscatorio de todo el sistema tributario, el legislador debe observar que entre los diferentes tributos exista un razonable equilibrio para no constituir una sobrecarga, o un despojo disimulado bajo diferentes exacciones tributarias.

No obstante la claridad de estas ideas sobre la razonabilidad de los cobros tributarios, el punto a partir del cual un tributo deviene en confiscatorio es una cuestión difícil de determinar y no resuelta por la doctrina<sup>219</sup> ni por la jurisprudencia<sup>220</sup> la que ha debido

---

<sup>219</sup> No es fácil responder hasta qué límite máximo pueden llegar los tributos; solo podría decirse que su máximo llegar hasta donde el acuerdo político o la paciencia de los contribuyentes lo permita, cuestión que no tiene nada de jurídica, concluían González & Lejeune, 2003, p. 75.

<sup>220</sup> Villegas (2002) cita como ejemplo el caso de la Corte Suprema Nacional de Argentina que estableció el tope de validez constitucional en el “33 % de la renta calculada según el rendimiento normal medio de una correcta y adecuada explotación (“Fallos”, 196-122). También ha declarado inconstitucional el impuesto sucesorio que excede del 33 % del valor de bienes recibidos por el beneficiario (“Fallos”, 190-159)”. En el Perú, se discutió si el impuesto mínimo a la renta (que gravaba con el 2% los activos netos de las empresas) tenía efecto confiscatorio y el Tribunal Constitucional se dijo que sí porque un impuesto que tendría que gravar las ganancias y beneficios, se había desnaturalizado para el caso de las empresas en situación de pérdidas al gravárseles por su capital, la fuente de la riqueza, existiendo incongruencia entre los fines y los medios usados por el legislador (sentencia 0646-1996-AA/TC). En el caso del impuesto extraordinario a los activos netos, por el contrario, el Tribunal Constitucional peruano no encontró razones para declarar su inconstitucionalidad, al no ser irracional que el legislador haya tomado como manifestación de riqueza los activos netos de una empresa, pues el derecho de propiedad no es absoluto; además, el porcentaje del impuesto de 0,5% no es desproporcionado (sentencia 2727-2002-AA/TC). En Alemania, la Sentencia del Tribunal Constitucional Alemán 13 Verfg del 22 de junio de 1995 estableció el límite de confiscatoriedad del 50% de la riqueza. En España, el margen pareciera bastante más amplio para el legislador. La STC 150/1990 señala que “sería asimismo, y con mayor razón, evidente el resultado confiscatorio de un

reconocer la enorme dificultad para establecer criterios técnicos que pudieran permitir establecer claras fronteras que indiquen cuándo lo progresivo o lo justo “degenera en confiscatorio” (STC 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9º).

Lo que sí ha quedado meridianamente deslindado es que la prohibición de efectos confiscatorios de los tributos no puede verse atenuada ni siquiera por la consideración del deber constitucional de contribuir a las cargas públicas. La jurisprudencia ha concluido que es una “exigencia lógica que obliga a no agotar la riqueza imponible -sustrato, base o exigencia de toda imposición- so pretexto del deber de contribuir; de ahí que el límite máximo de la imposición venga cifrado constitucionalmente en la prohibición de su alcance confiscatorio (STC 14/1998, de 22 de enero, FJ. 11 b).

En síntesis, y regresando al principio de capacidad económicas -eje central como se ha dicho de la justicia material tributaria- y dadas todas las aristas de análisis que este principio conlleva, podemos afirmar que en la actualidad este es concebido como esencial en la configuración del concepto de tributo. Como se ha dicho, el Tribunal Constitucional español ha entendido que las normas que crean los tributos deben contener una circunstancia reveladora de capacidad económica para aseverar que estamos frente a un verdadero tributo. En otras palabras, la ausencia del elemento que dimensiona la capacidad económica del sujeto obligado al pago del tributo acarrea como consecuencia la imposibilidad de afirmar que dicha obligación es un tributo, pues se trata de “una característica intrínseca, constitucional, del mismo”<sup>221</sup>, aunque, el mismo Tribunal haya considerado, también, la necesidad de que el principio de capacidad económica no sea el único criterio material para establecer la justicia tributaria, subrayando que este requiere ser aplicado teniendo en cuenta los restantes principios tributarios<sup>222</sup>.

Por lo dicho podemos concluir que, bajo el marco del paradigma del Estado de Constitucional de Derecho, la validez del ejercicio del poder tributario por parte del Estado no solo puede legitimarse a partir de la existencia de un instrumento normativo adecuado (cumplimiento del principio de legalidad o reserva de ley) sino que, además, es necesario un obligado contraste con los principios jurídico tributarios que, dada su fuerza

---

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuya progresividad alcanzara un tipo medio de gravamen del 100 por 100 de la renta” (FJ. 9º).

<sup>221</sup> Cfr. Sentencia STC 276/2000 de 16 de noviembre.

<sup>222</sup> Sentencias 46/2000 y 134/1996 del Tribunal Constitucional. Cfr. Martín Queralt et al. (2003), Curso de Derecho Financiero y Tributario 14ª ed., Madrid: Tecnos, p. 116.

normativa, priman por encima de cualquier decisión del legislador<sup>223</sup>, a fin de evitar arbitrariedades y abusos del poder estatal, pero sobre todo para garantizar su adecuación al sistema de valores y principios que sustentan el texto constitucional entre los que se encuentran los recogidos en el artículo 31 CE.

En efecto, no bastará entonces con que exista una ley que cree el tributo, sino que además la ley tendrá que respetar los principios y valores garantizados constitucionalmente. No es suficiente, por tanto, el cumplimiento del origen legal (su valoración formal) del tributo, sino que su legitimidad dependerá de su grado de adecuación a la Constitución y respeto a los principios constitucionales de justicia tributaria entre los que la capacidad económica adquiere una relevancia primordial que ha sido reconocida por los altos tribunales.

Nosotros no podríamos estar más de acuerdo respecto de que la capacidad económica constituye el límite, por excelencia, del ejercicio del poder tributario. No solo porque así lo ha querido el constituyente, al hacer mención expresa de este principio, sino porque está en la naturaleza de las cosas (en el concepto mismo de tributo) y en la propia racionalidad que debe encontrarse en toda norma de derecho tributario (como fundamento de las exacciones fiscales) que no se puede prescindir de la aptitud económica de los sujetos cuando se trata de demandar su participación en el sostenimiento de las cargas públicas. Es regla primera de obligado respeto por la subsistencia mínima de cada sujeto pero, además, es la regla con la que puede concretarse, de modo preciso, el principio de igualdad en materia tributaria por lo que, siendo uno de los principios centrales de la concepción actual de la justicia, no puede ocurrir ni que todos los que tengan capacidad contributiva no resulten alcanzados por los tributos ni que quienes no ostentan dicha capacidad, lo sean.

### **1.2.2.2 El deber de contribuir, la solidaridad y la capacidad económica.**

Como hemos visto en el acápite precedente, el artículo 31.1 CE introduce de manera expresa la referencia al deber de contribuir como uno de los sustentos fundamentales de todo el ordenamiento financiero español, con el siguiente tenor: “Todos contribuirán al

---

<sup>223</sup> No se puede desconocer que a pesar de todo discurso referido a la primacía de la Constitución la realidad es que, día a día, el Derecho va alcanzando su expresión con el ejercicio legislativo y por ello la necesidad de validar la legitimidad de la ley y su contenido. Esta realidad, es como ha dicho Jiménez Campos: “la realidad de un Derecho que, como cualquiera otro de su entorno, es, en obediencia al principio democrático-representativo, Derecho, de cotidiana conformación legislativa.” Jiménez Campo, J. (1988). “Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes” de Ignacio de Otto. En *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año N° 8, N° 23, p. 309.

sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad, que en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

Si bien este deber constitucional constituye un elemento clave en la legitimidad que se concede al Estado para exigir, vía un tributo, el aporte de los ciudadanos al financiamiento de los gastos que demanda el cumplimiento de los fines estatales, este deber constitucional debe leerse, igualmente, enmarcado en todo el conjunto normativo constitucional, en el que armonizan reglas, principios y valores, que le deben dar un real sentido y alcance.

Este conjunto de reglas, principios y valores constituyen todos ellos “bienes constitucionales” que deben ser resguardados y que, de ser el caso que colisionen, deberán ser protegidos mediante un juicio de ponderación o proporcionalidad que cuide de atender a la verdadera razón del orden constitucional, cuál es la preeminencia y realización de la dignidad humana como valor supremo en toda dimensión. Por ello, como ha señalado con acierto Lozano Serrano (1988)<sup>224</sup> “lo significativo del deber de contribuir no es (...) el trasvase de riqueza que puede operar –o, al menos, no en exclusiva, sino que dicho trasvase sea expresión del principio de solidaridad y que a través de él se obtengan los resultados de igualdad, progresividad y no confiscatoriedad ...” (p. 47).

El deber de contribuir es uno de los pilares de un Estado que se declare Social, en el entendido que, así como al Estado se le demanda actuaciones que concreten la igualdad material entre los ciudadanos y que trabaje por la efectividad de los derechos fundamentales de la persona, a la par debe aceptarse como inevitable que los ciudadanos quedan obligados a cubrir los gastos que estas actividades estatales irrogan, pero siempre con respeto de sus derechos fundamentales y sobre la base de una correcta apreciación de las diferentes capacidades económicas<sup>225</sup>. En palabras de Marín (2018) “El deber de contribuir se perfila entonces como una obligación general de concurrir a los gastos públicos en aras del interés común por el mero hecho de tener capacidad contributiva y en razón de tal capacidad” (p. 45).

---

<sup>224</sup> Lozano Serrano, C. (1988). *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos, citado por Gorospe Oviedo y Herrera Molina, 2007, p. 30.

<sup>225</sup> En ese sentido, se recomienda revisar: Arrieta Martínez de Pisón, Juan. (1999). *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Madrid: McGraw Hill.

Por ello, en esta apartado de la tesis nos dedicaremos a establecer cuál es el verdadero alcance de este deber constitucional de contribuir y cómo se ha entendido que debe armonizar con los demás principios constitucionales tributarios pues, su reconocimiento constitucional trae importantes consecuencias.

Rodríguez Bereijo (2005b), ha señalado que se trata de un “deber constitucional cívico, del pago de los tributos en tanto contribución de solidaridad económica, política y social por todos aquellos que están sujetos al poder del Estado, cuyo status general de sujeción al poder viene así definido y completado” (p. 235) por lo que, a su juicio, existe una evidente relación entre la consagración constitucional de este deber y el principio de solidaridad vigente en el modelo de Estado Social.

Ahora bien, su condición de “deber constitucional” ha significado para la doctrina un trabajo de esclarecimiento acerca de en qué consisten exactamente dichos deberes<sup>226</sup> más aun porque a lo largo de la historia se les ha reconocido diferente valor<sup>227</sup>. Así, los deberes constitucionales han sido definidos, por Rubio Llorente (2001), como “aquellos que la Constitución impone como deberes frente al Estado como elemento del status general de sujeción al poder” (p. 18)<sup>228</sup>, y los que, a su vez, requieren de la tarea del legislador para

---

<sup>226</sup> Desde el punto de vista de la Teoría general del Derecho, Peces-Barba (1987) hace un amplio estudio del concepto del deber atribuyendo su primera aparición en el ámbito ético y religioso. Posteriormente, propone el uso del concepto “deberes fundamentales” como “aquellos deberes jurídicos que se refieren a dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad, a bienes de primordial importancia, a la satisfacción de necesidades básicas o que afectan a sectores especialmente para la organización y funcionamiento de las Instituciones públicas, o al ejercicio de derechos fundamentales, generalmente en el ámbito constitucional”, precisando que, “el ejercicio de un deber fundamental no reporta beneficio exclusivamente al titular del derecho subjetivo correlativo, cuando existe, sino que alcanza una dimensión de utilidad general, beneficiando al conjunto de los ciudadanos y a su representación jurídica, el Estado” (p. 336). Dentro de estos deberes fundamentales se encuentra el deber de contribuir y, más precisamente, correspondería a los deberes fundamentales del grupo que Peces-Barba denomina “deberes de prestación general”. Cfr. Peces-Barba, G. (1987). *Los Deberes Fundamentales*. En *Doxa, Cuadernos de Filosofía*, Revista editada por la Universidad de Alicante, p. 340.

<sup>227</sup> Nino (1984) comenta como bajo una interpretación puramente positivista los deberes constitucionales, en realidad, carecían de relevancia, entendiéndolos como rezagos de las corrientes *ius naturalistas*, y carentes de “elementos mandatorios o sancionatorios” que caracterizan a las normas jurídicas. Cfr. Nino, C. (1984). *Introducción al análisis del derecho*, 2ª ed., Barcelona: Ariel, p. 193, citado por Durán R., Luis. (2007). La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. En *Enfoque Constitucional, Análisis Tributario*, Documento preliminar, p. 4. Disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/wp-content/uploads/sites/107/2007/07/El-Deber-De-Contribuir-Duran.pdf>

<sup>228</sup> Llorente (2001) parte de la premisa que, dada la heterogeneidad de los deberes y la distinta forma de estar referidos en la CE, el “intento de encontrar un criterio de valor absoluto sólo sirve para generar confusión.” En ese sentido, él propone una manera de entender los deberes constitucionales considerando como “criterio distintivo el del interés o bien jurídico que con la imposición del deber se pretende servir” (p. 17). En ese sentido, argumenta: “La [distinción] que aquí propongo, muy simple, es la que, dentro del conjunto heteróclito de los deberes mentados en la Constitución, distingue los deberes constitucionales en sentido estricto, utilizando como criterio distintivo el del interés o bien jurídico que con la imposición del deber se pretende servir y, por tanto, la relación de autonomía o dependencia existente entre el deber y los

que diseñe la conducta que, de modo concreto, imponga una obligación al ciudadano, dado que a juicio del autor “Los preceptos que los enuncian tienen como destinatario inmediato al legislador, pues del enunciado constitucional no deriva directamente obligación alguna cuyo cumplimiento pueda ser coactivamente forzado mediante la imposición de una sanción” (p. 21).

En nuestra opinión, esta apreciación sobre la naturaleza de los deberes constitucionales que los condiciona a un ulterior desarrollo legislativo, actualmente no parece justificable dentro del ordenamiento constitucional y el efecto normativo directo que se atribuye a las cláusulas constitucionales. Claro está que el deber de contribuir recogido constitucionalmente no es una regla jurídica en sí misma, en el sentido que no estamos frente a un supuesto unido a una consecuencia inmediata<sup>229</sup>, pero nadie puede dudar que su regulación lo ha convertido en un principio constitucional indispensable para la comprensión del ordenamiento financiero del Estado. En otros términos, la base conceptual de las finanzas del Estado reposa en el principio de que todos estamos obligados a financiarlo. No será una regla directa, pero sí es un mandato con carácter prescriptivo<sup>230</sup> del cual se derivan de modo concreto más de una situación de las cuales los ciudadanos no podemos –aunque queramos- sustraernos, pues estamos compelidos a cumplir con el aporte que se nos demanda en virtud de la cláusula del deber constitucional de contribuir cuya raíz se entronca, además, en el principio de solidaridad.

Escribano (1988) ha destacado, en esa línea, cómo estos deberes constitucionales, que históricamente estaban referidos al Estado, actualmente “no tienen por destinatario solamente al Estado, sino a todos los ciudadanos, criterio que ha sido establecido por el

---

derechos o competencias consagrados o atribuidas por la Constitución. En cuanto que carecen de autonomía, es absurdo considerar deberes constitucionales los que existen como simple correlato de derechos fundamentales ajenos, o como límites internos de los propios, o como consecuencia de la sujeción específica a órganos concretos del poder. Deberes constitucionales en sentido estricto serán así sólo aquellos que la Constitución impone como deberes frente al Estado, como elementos del status general de sujeción al poder.” Rubio Llorente, F. (2001) Los deberes Constitucionales. En *Revista española de Derecho Constitucional*, N° 62, mayo-agosto, pp. 17-18.

<sup>229</sup> Principios y reglas se diferencian por que los primeros “carecen de estructura normativa plenamente configurada, ellos establecen sólo una dirección a seguir (y)... poseen una «dimensión de peso» que, en el caso de una eventual colisión entre los mismos dan paso a la ponderación de sus consecuencias normativas”. Mendoza, Mijail. (2000). *Los Principios Fundamentales del Derecho Constitucional Peruano*, Lima: Gráfica Bellido, p. 231. Citado por Durán, 2007, p. 4.

<sup>230</sup> El Tribunal Constitucional en las Sentencias 6/1983 de 4 de febrero, 52/1983 de 17 de junio y 182/1997 de 28 de octubre, sostiene que la inclusión del deber de contribuir en la CE supone la consagración de un verdadero mandato jurídico vinculante, tanto para los poderes públicos como para los ciudadanos en cuanto sujetos de ese deber constitucional.

Tribunal Constitucional de España en la STC 182/1997” (p. 327)<sup>231</sup>. En tanto que, Rodríguez Bereijo (2008), a su turno, ha sostenido que “los deberes públicos, por contraposición a los derechos, son aquellas situaciones pasivas o de sujeción que se imponen a un sujeto para tutelar intereses que no son particulares suyos sino en beneficio del interés general de la comunidad” (p. 18).

Ambos autores resumen, así, los dos elementos o dimensiones que a nuestro entender son claves para el cabal entendimiento del deber de contribuir como son: primero, el hecho de tratarse de un deber exigible a todos en concordancia con su capacidad económica, se sabe, por lo que a la par se insertan en el entramado de deberes que tienen como correlato los derechos fundamentales y que conllevan una demanda porque sean regulados en perfecto equilibrio entre ambos extremos; y, segundo, que son deberes exigidos en pro y porque así lo justifican bienes o intereses superiores, pues son deberes directamente vinculados a los fines constitucionalmente valiosos que el Estado persigue.

Malgárez (2001), en una visión que puede leerse como integradora de estas ideas, concluye sobre la calidad de este deber señalando que, de una parte, su expresa incorporación en el texto constitucional cumple un importante función axiológica respecto de sí mismo pues, el fundamento del deber de pagar los tributos ya no se encuentra solo en el *ius imperium* del Estado, sino en el mandato constitucional expreso de que todos estamos llamados a un deber de contribución. En ese sentido, debe entenderse, además, que “es el fundamento de la función tributaria en el marco constitucional” y lo más importante es que no se trata de “un deber de contribuir neutral, sino que es un deber orientado a la consecución de determinados fines” (Malvárez, 2001: 407).

Por todo ello, el deber constitucional de contribuir es un concepto central en la concepción actual de los valores y principios de un Estado Social y Democrático<sup>232</sup> en el

---

<sup>231</sup> La Sentencia 182/1997 de 28 de octubre, en su FJ. 6 señala: “Desde el punto de vista sistemático, el artículo 31.1 de la Constitución se inserta en Sección 2ª. Del Capítulo Segundo del Título I de dicha norma bajo la rúbrica “De los derechos y deberes de los ciudadanos”. Desde una perspectiva material, dicho artículo consagra no sólo los principios ordenadores del sistema tributario, que son, al propio tiempo, límite y garantía individual frente al ejercicio del poder, sino también derechos y deberes de los ciudadanos frente a los impuestos establecidos por el poder tributario del Estado. Existe el deber de pagar el impuesto de acuerdo con la capacidad económica, en el modo, condiciones y cuantía establecidos por la Ley; pero existe correlativamente, un derecho a que esa contribución de solidaridad sea configurada en cada caso por el legislador según aquella capacidad (...).”

<sup>232</sup> En el FJ 8º de la STC 96/2002 de 25 de abril, el TC razona cómo sin una justificación plausible no puede admitirse una quiebra del deber genérico de contribuir “sobre los objetivos de redistribución de la renta (art. 131.1 CE) y de solidaridad (art. 138.1 CE), que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE; STC 19/1987, de 17 de febrero, FJ

que, además, la Constitución adquiere un valor aplicativo directo. Creemos que su reconocimiento constitucional como un deber, exime de toda discusión acerca de su exigibilidad y lo transforma en un principio sobre el que reposa y dota de sentido a la regulación financiera del Estado.

Lo que no implica, por cierto, desconocer que la exigencia de cumplimiento de este deber solo deba hacerse siempre y cuando exista capacidad económica en los sujetos pues el texto constitucional es meridianamente claro acerca de la indisoluble relación entre uno y otra. Así lo ha ratificado el Tribunal Constitucional al señalar que “la Constitución, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esa obligación a unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y el establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad” (STC 27/1981, de 20 de julio, F. J. 4º), por lo que bien entendido, este deber constitucional solo puede exigirse conciliado con la capacidad económica, de lo contrario no podría hablarse de un sistema tributario que propenda a la justicia, ni en el que se respeten los demás principios tributarios como la igualdad<sup>233</sup> o la progresividad<sup>234</sup>.

Ahora bien, la relación entre el deber de contribuir y el principio de solidaridad ha supuesto algunos debates <sup>235</sup> bajo el argumento que siendo la solidaridad un valor central en los Estados sociales y democráticos de Derecho ello no debe suponer que desplace en

---

4º; 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9º; y 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6º).” Ello da cuenta de cómo a través del cumplimiento del deber de contribuir se concretan y se alcanzan los valores de redistribución y solidaridad propios del modelo del Estado español.

<sup>233</sup> La STC 96/2002, de 25 de abril, desarrolla con mucha claridad cómo el deber de contribuir solo puede ser aplicado en absoluta armonía con el principio de igualdad, así a la letra señala: “(...) ya que, si los unos están obligados a contribuir de acuerdo con su capacidad económica al sostenimiento de los gastos públicos, los poderes públicos están obligados, en principio, a exigir esa contribución a todos los contribuyentes cuya situación ponga de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser sometida a tributación. La expresión "todos" absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario” (FJ. 7º).

<sup>234</sup> La misma Sentencia del Tribunal Constitucional 27/1981, de 20 de julio, precisa en otro apartado que “el legislador constituyente ha dejado bien claro que el sistema [tributario] justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad. Es por ello –porque la igualdad que aquí se proclama va íntimamente enlazada al concepto de capacidad económica y al principio de progresividad– por lo que no puede ser, a estos efectos, simplemente reconducida a los términos del artículo 14 de la Constitución.”

<sup>235</sup> Ver por todos, García Novoa, 2009, pp. 131 y ss. Del mismo autor también se puede consultar: La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Vox Juris Revista de Derecho* N° 19, año 2010, pp. 57-102.

importancia al principio de capacidad económica. Así, en lugar de que los tributos puedan ser exigidos bajo el amparo del deber constitucional de contribuir pero con arreglo a la capacidad económica del sujeto, se ha criticado que se estaría pasando a una justificación que, basada solo en el deber de contribuir y en la solidaridad, obvia las consideraciones a la capacidad contributiva del sujeto.

A nuestro juicio, que el deber de contribuir es un principio constitucional que está enraizado en valor de la solidaridad que contiene la CE creemos que es algo que no puede negarse<sup>236</sup>. Más bien, dicho deber parece ser el vehículo mediante el cual adquiere concreción dicho valor. En ese sentido, Escribano (1988)<sup>237</sup> ha dicho que el deber de contribuir “es un deber fundado en la solidaridad como valor de especialísima protección (...)” y la jurisprudencia del Tribunal Constitucional ha ratificado esta postura al señalar que “más allá del genérico sometimiento a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico” (STC 76/1990 de 26 de abril, FJ. 3º) implica para los contribuyentes de un deber que permite el reparto justo de la carga fiscal pues “Se trata de la igualdad de todos ante una exigencia constitucional, el deber de contribuir a la solidaridad en el levantamiento de las cargas públicas (STC 96/2002 de 25 de abril, Fj. 7º). De modo más reciente, la STC 73/2017, de 8 de junio<sup>238</sup>, ha insistido en la relación entre el principio de solidaridad y el deber de contribuir, al criticar el proceder del legislador al introducir medidas que:

en lugar de servir a la lucha contra el fraude fiscal se aprovechan del mismo so pretexto de la obtención de unos ingresos que se consideran imprescindibles ante un escenario de grave crisis económica, supone la abdicación del Estado ante su obligación de hacer efectivo el deber de todos de concurrir al sostenimiento de los gastos públicos [*legitimando*] como una opción válida la conducta de quienes, de forma insolidaria, incumplieron su deber de tributar de acuerdo con su capacidad económica, colocándolos finalmente en una situación más favorable que la de aquellos que cumplieron voluntariamente y en plazo su obligación de contribuir (FJ. 5º). [*corchetes agregados*]

---

<sup>236</sup> En contra de esta posición, García Novoa (2010) sostiene que “(...) es un gran error situar el fundamento de los deberes en la solidaridad, olvidando que es la constitucionalización del deber y no la solidaridad lo que justifica la intervención del legislador en las áreas en que las Normas Fundamentales definen un deber” (p. 71).

<sup>237</sup> Escribano F., (1988). *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid: Civitas, pp. 326 y 327.

<sup>238</sup> En ella se discutió la constitucionalidad del denominado régimen de “amnistía fiscal” introducido por el Real Decreto Ley 12/2012.

Es claro, pues, que si el Estado está comprometido en alcanzar un orden social en el que se beneficie el interés colectivo como expresión de la dimensión social de la dignidad humana, ello solo será posible si se acepta la premisa de que ello solo ocurre si se aplica la solidaridad como valor fundamental, y en esta virtud el Estado despliega sus prestaciones y los sujetos las solventan económicamente de modo solidario.

También se ha discutido la pertinencia de que este deber sea el sustento de otros vínculos, deberes u obligaciones que surgen en la aplicación de los tributos como son los deberes de colaboración que corresponden, como se sabe, no solo a los contribuyentes, sino incluso a terceros ajenos al vínculo obligacional sustantivo. Algún sector de la doctrina ha considerado excesivo afirmar que estos se fundan en el deber general de contribuir mientras que la doctrina mayoritaria (Escribano, Rodríguez Bereijo, Casado, Malgárez, entre otros) encuentran que sí existe relación entre ambos, como así también lo ha establecido el Tribunal Constitucional, entre otras, en la STC 76/1990 de 26 de abril señalando que el deber de contribuir implica “una situación de sujeción y colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales” (FJ. 3º).

Esta sentencia ha sido ampliamente discutida y criticada por algunos<sup>239</sup>, como ya hemos comentado, al entenderse que la referencia a que en virtud del deber de contribuir se producía una situación de sujeción de los ciudadanos implicaba una interpretación casi a favor de la superada teoría del poder, cosa que como tuvimos ocasión de decir, consideramos no solo exagerada sino de difícil sustento en el ordenamiento constitucional actual pero, además, las críticas también se centraron en el hecho de que no existía amparo constitucional para poder restringir algunos de los derechos fundamentales en virtud de la exigencia de tal deber constitucional<sup>240</sup>.

Ahora bien, la aplicación de los tributos genera, sin duda, una diversidad y complejidad de vínculos y situaciones jurídicas que involucran deberes (que se podrían llamar activos en tanto implican prestaciones de hacer, o pasivos, cuando se tratan de aquellos que conllevan soportar el control o verificación), no solo exigidos a los propios

---

<sup>239</sup> Ver por todos, Sánchez Serrano, L. “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (II)”, *Impuestos I*, 1992, p. 239.

<sup>240</sup> Recomendamos a García- Ovies Sarandeses, Isabel. (2015). El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo. En Merino Jara, I. (dir.) y Lucas Durán, M. (ed.). (2015). *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*. Barcelona: Bosch, pp. 709 y ss.

contribuyentes sino a los demás obligados tributarios e incluso a terceros ajenos a la obligación principal. Ello ha traído como consecuencia que las legislaciones incorporen deberes de colaboración por parte de los contribuyentes y facultades concretas y especiales de las Administraciones como correlato<sup>241</sup>.

En ese sentido, actualmente no se puede negar el papel preponderante que han adquirido las actividades desempeñadas por contribuyentes y Administraciones para la consecución de los objetivos de recaudación que son, finalmente, la razón de ser de los tributos, así como para el combate de las situaciones de elusión y fraude tributario. Así y aunque con diferente signo, las actividades de ambos (sujetos y Administración) están relacionados por el cumplimiento del mismo fin, los sujetos obligados a cumplir con las actividades que se les demanda y las Administraciones a desplegar todas las actividades necesarias para verificar que estas actividades de colaboración se están llevando a cabo.

Por esta razón, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional (STC 110/1984, de 26 de noviembre, 76/1990 de 26 de abril, entre otras) no ha dudado en ratificar que la vinculación entre el deber de colaborar con el sostenimiento de los gastos y los deberes de colaboración, entendiendo, además, que el deber de contribuir no se agota en prestaciones pecuniarias sino que también conlleva otras actividades como formas concretas de colaboración con las tareas de la Administración tributaria sea que se vinculen a obligaciones tributarias propias o ajenas.

Nosotros, por nuestra parte, nos remitimos a las consideraciones expresadas en los acápites de esta tesis referidos a nuestra concepción sobre el fenómeno tributario y su explicación teórica. En ese sentido, hemos dejado sentado cómo a nuestro modo de ver, y fruto de la evolución que ha sufrido el Derecho tributario no es posible explicar el concepto del tributo, y menos cómo se aplica, a partir de una relación cuyo centro gire sobre la obligación sustantiva pues muchas veces aparecen incluso con independencia de esta, deberes u obligaciones que comprometen tanto al contribuyente como a terceros, por lo que siendo así nuestra postura, coherente en este aspecto, solo puede ser porque el deber constitucional de contribuir no puede ser sustento únicamente de la exigencia del pago del tributo entendido como la satisfacción de la prestación pecuniaria. Concluimos entonces que Estado y ciudadanos están en posiciones diferentes pero que quedan

---

<sup>241</sup> Comenta González García (1996) que al inicio las legislaciones solo incluían la referencia al contribuyente dentro de la sujeción pasiva, imbuidas por la teoría de la relación jurídica compleja. Mas, ante la progresiva constatación de las titularidades de situaciones jurídicas tan diversas, poco a poco, las legislaciones fueron incorporando regulaciones referidas a los deberes exigidos a terceros ajenos al contribuyente. Cfr. pp. 244 y ss.

relacionados inevitablemente por el deber de contribuir<sup>242</sup>, y esto los lleva a entablar diversas relaciones de colaboración, todas amparadas en dicho deber y en las que, por cierto, no se amparan los abusos o restricciones de los derechos de estos que carezcan de justificación.

Finalmente, como también ya lo hemos señalado, solo es posible entender correctamente el deber de contribuir si se resalta su carácter de no neutral, pues lo más importante se encuentra en las razones por las que se contribuye, las que dan fundamento y sentido a la acción y existencia del Estado Social y Democrático de Derecho.

### **1.2.2.3 Conclusiones sobre el instituto tributario y su fundamento constitucional.**

Lo visto en esta parte de nuestra tesis nos ha permitido aproximarnos a una mejor comprensión del fenómeno tributario, al tributo como instituto jurídico y de, modo general, al entramado constitucional que lo regula. No ha sido objeto de esta parte del trabajo adentrarnos en profundidad al estudio de esta materia, tan solo fijar las bases conceptuales que nos permitan seguir avanzando en el estudio de la Administración tributaria, conceptos sin los cuales, por supuesto, no se podrían dimensionar las funciones de aquélla, ni las razones de las potestades que ostenta.

Como se sabe, el conjunto de normas y principios que contiene la CE sobre la materia tributaria conforman el orden constitucional que, como señala García Novoa (2010) “afecta a la actividad financiera como actividad que vive dentro de la Constitución y condiciona todo el ordenamiento del Estado” (p. 69).

En ese sentido, se designa como la “Constitución Financiera” a aquella parte de las normas e instituciones que contienen las Constituciones y que se dirigen a regular y establecer los parámetros dentro de los cuales el Estado debe poder desplegar su actividad financiera. Dentro de ella, como se sabe, tendrá lugar privilegiado la creación de tributos como herramienta para la generación de recursos.

La dogmática alemana introdujo las primeras nociones sobre “Constitución económica” y dentro de ella, por referirse a cuestiones de la Hacienda Pública, lo que hoy denominamos “Constitución Financiera”. En la Constitución económica se incluyen los elementos definidores del sistema económico y el modelo de funcionamiento de la

---

<sup>242</sup> “(...) el deber constitucional consiste en cierta relación que es entablada entre dos sujetos: Estado y ciudadano. Este último ya no es considerado un súbdito.” Cfr. Escribano, Francisco. (2009). El deber de colaboración de las administraciones públicas en materia tributaria (primera parte). En *Análisis Tributario*, julio, p. 14.

economía (Rodríguez Bereijo, 1992) pues es usual que las Constituciones se decanten por un determinado modelo económico como opción política para dar cumplimiento a los fines estatales<sup>243</sup>.

En ese marco, la Constitución Financiera comprende “los valores básicos de justicia que afectan al fenómeno financiero en su conjunto, y que le dotan de unos fines a los que obedecen tanto los ingresos como los gastos públicos” (García Novoa, 2010, p. 69). En otros términos, podemos referirnos a la Constitución Financiera como aquella que determina con qué principios y valores se quiere explicar el fenómeno financiero y, en particular, el fenómeno tributario. Por ello, ninguna aproximación a la noción de tributo, el poder tributario o la actividad tributaria de la Administración podría alcanzar significado si no se explica y apoya en el marco constitucional específico.

Ahora bien, revisado dicho marco constitucional específico y partiendo del modelo de Estado Social y Democrático que tiene España, se debe reconocer los valores que inspiran la regulación de la actividad financiera estatal y que particularmente en lo corresponde a los tributos son la justicia tributaria, la redistribución de la riqueza que permita alcanzar una mayor igualdad material entre los ciudadanos. Estos valores se convierten así en el “apoyo axiológico del nexo ingreso-gasto que constituye la razón última de la esencia contributiva del tributo” (García Novoa, 2010, p. 69). Dicho de otra manera, en las cláusulas constitucionales se revela la función constitucional del tributo que no puede ser otra que servir a los propósitos del Estado Social y Democrático de Derecho, por lo que el tributo es una institución fundamental en este modelo de Estado y su función, no es solo de financiamiento sino también de redistribución de riqueza<sup>244</sup>.

---

<sup>243</sup> Ramallo Massanet (2002) explica que el modelo español es abierto o sea que no exige ningún modelo económico determinado sino que establece un *mínimum* constitucional positivo. Cfr. Ramallo Massanet, J. Prólogo al libro *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, de Barquero E., J.M. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid, 2002, p. 13, citado por García Novoa, 2010, p. 69.

<sup>244</sup> En palabras de Rodríguez Bereijo (1992), en el artículo 31 CE: “(...) se condensan los principios tanto formales como materiales de la imposición para un justo reparto de la carga tributaria, formulados de manera tal —y la mención del principio de justicia en la asignación del gasto público, que constitucionaliza la conexión jurídica entre ingresos y gastos públicos, es bien expresiva de ello— que encuentran su referente lógico: ante todo en la cláusula del «Estado social y democrático de Derecho» del artículo 1.1 CE y en la exigencia del artículo 9.2 CE de que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sea real y efectiva, que impone a los poderes públicos el deber de promover las condiciones y remover los obstáculos que dificulten o impidan su plenitud. Pero también en los restantes preceptos que son corolario de éstos, singularmente «los principios rectores de la política social y económica» del capítulo III (art. 39 a 52) y la función asignada constitucionalmente a los poderes públicos de promover el progreso social y económico y la redistribución más equitativa de la renta y de la riqueza (art. 40.1 CE)” (p. 25).

En ese marco, a nuestro juicio, el tributo se sustenta, como ya lo hemos dicho, en un punto de equilibrio que se encuentra entre el deber de contribuir y la capacidad económica. El juego entre ambos conceptos que nos debe hacer entender que no queda excluida la solidaridad pues esta se expresa o adquiere materialidad, justamente, en el deber constitucional de contribuir.

García Novoa (2010) apunta, a la naturaleza contributiva del tributo para señalar que esta “se traduce en un deber fundamental: el deber de contribuir” (p. 69) pero reclama que el elemento de la capacidad económica no puede ser desdeñado con fundamento del tributo. Nosotros coincidimos con esta afirmación, no solo porque el texto constitucional es clarísimo respecto de la interrelación que hay entre el deber de contribución y el hacerlo de acuerdo a la propia capacidad económica sino porque, reiteramos, los valores a los que sirven estas construcciones teóricas sobre el tributo son los del Estado Social y en este la justicia tributaria, por tanto la igualdad, y la redistribución de la riqueza serían imposibles de conseguir sino se parte del respeto a la capacidad económica de los sujetos. En ese sentido, la CE impone el deber de contribuir pero no al coste de la capacidad económica (Malgárez, 2001).

Este mismo análisis, bajo el paradigma de Estado Constitucional de Derecho que hemos venido analizando se torna aun más cierto pues la tarea interpretativa del texto constitucional –si acaso alguna duda subsistiera sobre lo que hemos afirmado- nos llevaría a reconocer que el deber de contribuir (como todos los demás principios o bienes de protección constitucional) exige ser interpretado y razonado bajo un juicio de ponderación con los demás principios y bienes constitucionales, y así se hiciera quedaría claro que el mandato constitucional admite no excluye sino exige que ambos se armonicen<sup>245</sup> en procura de la mejor versión del tributo. Tarea, por cierto, de elevada dificultad pero a la que el legislador está conminado a ejecutar con la mayor pulcritud.

---

<sup>245</sup> La Constitución requiere una lectura en la que se trate de conciliar permanentemente los extremos de la función pública (función tributaria que, en este caso, estaría representada por hacer realidad el deber de contribuir) con los derechos fundamentales de la persona (en este caso, derecho a tributar según su capacidad contributiva. Por ello, una adecuada lectura e interpretación de la Constitución siempre encuentra en ella la respuesta. Ramallo Massanet (1993) lo decía en estos términos: “(...)La Constitución ofrece un equilibrio entre los distintos intereses que deben hacerse reales a través de la legislación ordinaria: el equilibrio entre las libertades y derechos fundamentales del individuo y los principios rectores de la política social y económica. El equilibrio entre estos dos elementos, realizado a través de la legislación ordinaria según se ha dicho, es el que hará realidad el principio básico del Estado como social y democrático de Derecho”. Ramallo Massanet, Juan. (1993) *Condiciones constitucionales de la codificación tributaria*. En González García, Eusebio (comp.). *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa Editorial y Universidad de Salamanca, 1993, pp. 60-61

## **1.2.3 Naturaleza de la Administración Tributaria.**

### **1.2.3.1 Administración tributaria y modelo de Estado: El rol de las Administraciones tributarias en la actualidad.**

En el apartado primero de este capítulo, hemos estudiado los aspectos más relevantes que determinan la naturaleza de una Administración pública y los elementos que caracterizan sus actuaciones administrativas, como son los conceptos de función, de competencia, de potestad así como de los deberes que le son exigidos, más aún en el marco de lo que se ha llamado el paradigma de un Estado Constitucional de Derecho.

Corresponde ahora estudiar, concretamente, la parte de la Administración pública que se encarga de la actividad financiera o tributaria y centrarnos en sus características particulares así como entender la singular función que cumplen dentro de los ordenamientos jurídicos actuales, partiendo de las conclusiones precedentes acerca de los aspectos fundamentales que atañen al fenómeno tributario constitucionalizado.

Ahora bien, la actividad financiera que realiza el Estado, dentro de la que se encuentra la referida a la obtención de los recursos tributarios, es una rama de la actividad administrativa en general orientada, específicamente, a la procura de los ingresos y la realización de los gastos estatales que permitan el desarrollo y el cumplimiento de sus fines.

Como se sabe, la Administración pública atiende diversos intereses públicos y, en esa medida, se organiza y diseña su estructura funcional para ejecutar los encargos concretos que recibe y que están dirigidos a una porción particular de tales intereses. En el caso de la Administración tributaria, a ella le corresponde cautelar el interés público consistente en la recaudación de los ingresos tributarios que proveen al Estado de los recursos que necesita para cumplir con sus diversos fines<sup>246</sup>. Por ello, si hemos de centrarnos en la labor estatal que refiere específicamente a la administración de los ingresos tributarios, debemos tener presente que estudiaremos una Administración pública especializada<sup>247</sup>.

---

<sup>246</sup> El interés fiscal es un bien constitucional expresado en el interés en que se aplique el ordenamiento financiero de la forma más justa prevista en el artículo 31.1 CE y también como una forma de concreción del deber de solidaridad. Cfr. Escribano L., F., 1988, p. 357.

<sup>247</sup> Decimos especializada para destacar que, en cualquier país, el estudio de la Administración tributaria implica conocer una parcela de la Administración pública con poderes y atribuciones muy específicas dado que las tareas que se le encargan pueden llegar a ser muy complejas y exigir, de otro lado, excepciones al régimen común de toda Administración pública. En ese sentido, usualmente están reguladas por normas particulares.

La Administración tributaria<sup>248</sup>, desde un punto de vista estructural, forma parte de lo que se denomina la Administración financiera del Estado<sup>249</sup>, que es aquella que se encarga de la gestión de la llamada Hacienda pública. La Hacienda pública es, en sentido objetivo<sup>250</sup>, la actividad dirigida a la obtención de ingresos y a la realización de gastos (Ferreiro, 2006), y por ello está conformada por la administración tributaria así como por la administración presupuestaria.

Dicho de otro modo, la Administración financiera representa la parte de la Administración pública que lleva a cabo o ejecuta las principales tareas vinculadas a la actividad financiera del Estado<sup>251</sup>, siendo que ella consiste no solo en la previsión y ordenamiento de los gastos (tareas presupuestarias) sino también la correspondiente a la administración de los ingresos públicos y de contenido económico que tiene el Estado, entre los cuales tiene especial relevancia el recurso tributario.

En ese sentido, la Administración tributaria es un ente integrado por los diferentes órganos que, premunidos de las potestades que la ley les atribuye, cumplen distintas funciones que hacen posible, de modo general, la gestión y control del cumplimiento del pago de los recursos tributarios. En efecto, la función principal de la Administración tributaria se puede resumir en la aplicación de los tributos o la aplicación de las leyes que los regulan, haciendo posible con su accionar que tales recursos públicos puedan ingresar efectivamente en las arcas públicas<sup>252</sup>.

---

<sup>248</sup> Se debe precisar que usaremos la referencia a Administración tributaria para designar, de modo conjunto, a los diversos entes que asumen estas tareas al interior de la estructura orgánica del Estado. Como se sabe la Administración tributaria no es única sino que hay pluralidad de ellas que se encargan de administrar las diferentes haciendas de cada Administración pública. De tal manera que, en esta parte, no solo queremos comprender a la AEAT, encargada de la gestión del sistema tributario nacional sino cualquier otra entidad que, dentro de la Administración del Estado se encargue de la gestión de tributos tales como contribuciones o tasas.

<sup>249</sup> “La administración financiera puede ser entendida así como el conjunto de órganos administrativos a quienes corresponde normalmente la realización de la actividad financiera.” Ferrerío, J.J., 2006, p. 84

<sup>250</sup> Decimos “en sentido objetivo” pues en un sentido subjetivo, como se ha visto, la Hacienda pública designa al Estado o a los órganos que desarrollan la actividad financiera estatal.

<sup>251</sup> “Cuando el Estado y los demás entes públicos obtienen y utilizan medios dinerarios para realizar las tareas que la colectividad les encomienda están desarrollando una actividad que tradicionalmente se conoce con el nombre de actividad financiera. (...) La actividad financiera no constituye, en efecto, un fin en sí misma. Es una actividad medial o instrumental. Sirve para que todas las demás actividades del Estado se puedan desarrollar.” Ferreiro, 2006, p. 17.

<sup>252</sup> Las funciones de la Administración tributaria no se limitan a una mera etapa de recaudación de los ingresos tributarios. En su labor de control de cumplimiento puede imponer sanciones, e incluso tendrá facultades para pronunciarse en instancia de revisión administrativa. Por eso, una forma general de englobar las actividades que corresponden a la Administración tributaria es referirse a que estas “aplican las leyes tributarias”. Cfr. Palao Taboada C. (1987). La potestad de obtención de información de la Administración

Una particularidad evidente en la actividad que desempeña la Administración tributaria es que su función intermedia entre dos aspectos sensibles: el primero, vinculado a la economía de los particulares (de donde por mandato de la ley se extrae una porción) y, el segundo, al rendimiento de las arcas fiscales (de donde depende el financiamiento de los fines públicos). Por ello, la exigencia de legitimidad de sus actuaciones y su adecuación al ordenamiento jurídico, es para la Administración tributaria aun más necesaria que en otros casos pues, como señala Giannini (1957)<sup>253</sup>, “se trata de la administración del dinero público- es decir, del dinero que se sustrae a las economías privadas para la satisfacción de las necesidades públicas, y cuyo sacrificio solo se justifica dentro de los límites estrictamente necesarios para el cumplimiento del expresado fin” (p. 4).

Ahora bien, hoy en día, el grado de madurez de la cultura fiscal de un país e incluso el nivel de desarrollo<sup>254</sup> alcanzado por este pueden ser apreciados en las relaciones que se entablan entre la Administración tributaria y los ciudadanos, sobre todo porque las tareas de aplicación de los tributos no dependen solo de la normativa aprobada con dicho fin, sino también de la equidad, eficacia y eficiencia que se puede predicar de todo el conjunto operativo (normas e instituciones) que armonizan y actúan en lo que se conoce como sistema tributario<sup>255</sup>, de ahí, también, que sea posible decir que un sistema no puede llegar a ser justo sin que la Administración tributaria concrete con su actuación los valores que este promueve.

---

tributaria y sus límites. En *Estudios de Derecho y Hacienda, Libro Homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Ministerio de Economía y Hacienda, p. 893.

<sup>253</sup> Giannini, A.D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

<sup>254</sup> Los países en desarrollo conscientes de que sin recursos no podrían concretar sus iniciativas de desarrollo, se preocupan en generalizar una “cultura global de cumplimiento” que ayude a que los ciudadanos conciban el pago de impuestos como una parte integrante fundamental de su relación con el gobierno. Se sabe que sin cultura tributaria los Estados no pueden movilizar recursos y ello detiene los proyectos de alcanzar desarrollo. Cfr. OCDE/The International and Iberoamerican Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP), *Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. Guía sobre educación tributaria en el mundo*, Paris: OECD Publishing, p. 16.

<sup>255</sup> Refiere Casado que “la bondad de un sistema tributario no depende solo, y casi se diría que ni siquiera principalmente, de la estructura y conformación de sus diferentes figuras impositivas, sino de la funcionalidad que, en términos de justicia y de eficiencia, sea capaz de imprimirle la Administración tributaria ocupada de su gestión. (...) un sistema tributario vale lo que valga la Administración encargada de aplicarlo.” Casado, G. (1980). La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco. En *Trabajos presentados por la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada*, XVI Asamblea General del CIAT, Washington, junio, p. 2.

En ese sentido, el rol cada vez más protagónico que ha ido adquiriendo la Administración tributaria en nuestras sociedades, es reflejo, a nuestro entender y sin pretender ser exhaustivos, de la evolución que se ha producido al menos en dos procesos paralelos: primero, la concepción de un Estado cada vez más social que busca tener una mayor participación en actividades prestacionales que garanticen y propugnen una vida en colectividad más cercanos al ideal de justicia social<sup>256</sup>; y, segundo, la convicción cada vez más instalada en la sociedad acerca de la trascendencia del deber de contribuir como principio constitucional fundamental y su naturaleza de instrumento al servicio del financiamiento público.

Ambas circunstancias responden a procesos históricos que, como se ha visto previamente, han determinado distintas formas de entender el Derecho hasta llegar al momento actual en que se reconoce la influencia notable que tienen los valores y principios que conforman la Constitución, entendida como norma suprema que disciplina y condiciona toda actuación estatal.

Respecto del primer proceso, con breve recuento histórico, se ha estudiado cómo paulatinamente el tránsito de un modelo de Estado Liberal de Derecho hasta uno con clara orientación social, permitió el fortalecimiento de la Administración pública y un renovado entendimiento del instituto tributario puesto que, dadas las amplias funciones y obligaciones que le corresponde asumir al Estado, quedó claro que ello solo sería posible a partir del financiamiento que los propios ciudadanos deben efectuar.

Actualmente, los principios y valores constitucionales que guían la actividad financiera estatal<sup>257</sup>, evidencian que el Estado no solo recauda para cubrir sus gastos sino, sobre todo, para redistribuir y generar más equidad en la población<sup>258</sup>. En ese contexto el

---

<sup>256</sup> “(...) es evidente también la asignación a los poderes públicos de funciones “sociales”, en la idea de alcanzar una efectiva igualdad en el seno de la sociedad, siendo paradigmáticos a este respecto los arts. 1 y 9, ambos de la Constitución española, que, respectivamente, efectúan una invocación a la justicia y a la igualdad como valores superiores del ordenamiento jurídico, y prescriben que dicha igualdad ha de ser real, para lo cual se les exige la remoción de cuantos obstáculos impidan o dificulten su plenitud, fines éstos que, sin duda, suponen un gran reto e implican la obligación irrenunciable para tales poderes de convertirse en promotores y artífices de la superación de las trabas de toda índole que generan la desigualdad y alcanzar de este modo la igualdad efectiva”. Domingues y Checa, 2013, p. 593.

<sup>257</sup> Particularmente, en el ámbito del Derecho Tributario –afectado, como todas las ramas del Derecho, por lo que se ha venido a denominar procesos de “constitucionalización del Derecho” que en hemos estudiado en la primera parte de este capítulo- significa que toda la actividad financiera del Estado debe estar concebida dentro de los parámetros de los valores y principios constitucionales que, empapados de fuerza normativa, constituyen un verdadero límite para la actividad estatal sin importar si esta es normativa o administrativa.

<sup>258</sup> García Novoa (2010) refiere que: “La Constitución Financiera permite hablar de unos valores “básicos” de justicia que afectan al fenómeno financiero en su conjunto, y que le dotan de unos fines a los que

tributo se define ya no solo como un concepto con esencia financiera sino que se transforma en una herramienta idónea y proporcional para alcanzar los objetivos sociales del Estado<sup>259</sup>.

De ahí que, el segundo proceso, el de la aceptación de deber de contribuir como principio constitucional fundamental, haya podido consolidarse pues el fundamento de este deber empezó a atribuirse a los propios valores cuya concreción se demanda al Estado. Así, paulatinamente, el deber de contribuir pasó a ser entendido como expresión del principio de solidaridad y, junto a la capacidad económica, como conceptos nucleares del instituto tributario.

El deber de contribuir, sin embargo, no solo está referido a los ciudadanos pues este principio incide, directamente, en la actuación de la Administración tributaria pues las actividades que debe desplegar deben destinarse a hacerlo efectivo y a garantizar que todos, mientras ostenten capacidad contributiva, concurren al financiamiento estatal<sup>260</sup>.

En ese sentido, queda claro que no es suficiente que el legislador implemente en la normativa las reglas que hagan efectivos los principios tributarios<sup>261</sup> que consagra la

---

obedecen tanto los ingresos como los gastos públicos. Esos valores son el apoyo axiológico del nexo ingreso-gasto público que constituyen la razón última de la esencia contributiva del tributo” (p. 69). Por su parte, Malgárez (2001) entiende que los principios de justicia tributaria vertebran el Derecho tributario y así, “La actividad financiera no puede tener como objetivo único un interés meramente recaudatorio, sino que debe procederse de acuerdo con los mencionados principios constitucionales para obtener la redistribución de la renta y riqueza que permita una mayor igualdad material de los ciudadanos” (p. 407).

<sup>259</sup> Que el Estado cumple con objetivos sociales no está en discusión, el tema debatible, en todo caso, estará en la fórmula que usa para conseguirlos. En España, los deberes que le corresponden derivan del modelo de Estado Social y Democrático de Derecho que declara el artículo 1.1 CE, aunque hemos concluido que actualmente vivimos en una versión evolucionada, donde el valor que tiene la Constitución, tanto por la naturaleza de sus normas como por los métodos para su interpretación; la revalorización de los derechos fundamentales que contiene y el reconocimiento del ser humano como verdadero fin del Estado y la sociedad, son evidencias que permiten afirmar, siguiendo a Aguiló, que se trata de un tipo de Estado cualitativamente superior al anterior. Cfr. Aguiló, J. (2004). *La Constitución del Estado Constitucional*. Lima: Temis-Palestra, p. 178. Así, bajo el paradigma del Estado Constitucional de Derecho no se niegan las características del Estado Social de Derecho, solo se explicita la sustitución del sometimiento general a la legalidad por un sometimiento total a la Constitución o, lo que es lo mismo, a un juicio de validez constitucional de todo ejercicio de poder estatal (tarea asumida por los Tribunales constitucionales, máximos intérpretes de la Constitución que han materializado en su análisis la fuerza normativa de esta y han fijado los límites para el ejercicio del poder estatal), reconociendo que hay un derecho por encima del propio derecho explícito y una suma de valores y principios contra los que está impedido de ejercer poder normativo o, en su caso, de ejercer su actividad administrativa.

<sup>260</sup> Rodríguez Bereijo (2008b) sostiene así que: “Para los poderes públicos (legislador y órganos de la Administración tributaria) este deber constitucional comporta también vinculaciones específicas, atribución de concretas potestades administrativas para la aplicación concreta de los tributos, cuya ordenación y ejercicio por la Administración está sujeta a los límites, formales y materiales, que se derivan de la debida protección y garantía que a los derechos fundamentales presta la Constitución” (p. 22).

<sup>261</sup> Como ha dicho Ramallo Massanet (1993): “las leyes tributarias sirven a la idea de hacer virtuales los principios explícitos e implícitos que están en la Constitución.” Ramallo Massanet, Juan. (1993)

Constitución pues sin una correcta aplicación de las normas tributarias todo quedaría desnaturalizado. Así, los actos de aplicación que correspondan al ente público, deben también estar en armonía con los valores y principios constitucionales, de modo tal que podemos afirmar que el rol fundamental de la Administración tributaria está en hacer patentes los valores del artículo 31 CE.

Los principios tributarios del artículo 31 no pueden, pues, quedarse anclados como una cuestión solamente referida al Derecho tributario sustantivo ni pretender verlos satisfechos con una adecuada regulación de los hechos gravados sino que deben verse expresados, también, en los procedimientos de aplicación de los tributos. Como señala Malgárez (2001) “solo de esa forma se puede asegurar que el deber de contribuir a las cargas públicas se va a producir de acuerdo con los principios de justicia tributaria” (p. 418).

Finalmente, no es posible olvidar que los principios de justicia tributaria vertebran todo el ordenamiento tributario, por lo que su afectación conlleva un resquebrajamiento de la que es, probablemente, la regla más importante del concepto de tributo y es que, todos son llamados al sostenimiento de los gastos públicos en la medida de su capacidad contributiva. Por tanto, en tanto haya capacidad contributiva se debe participar en el financiamiento estatal, y la contribución debe ser en mayor grado, a mayor capacidad contributiva, sin ello no es posible sostener que hay justicia tributaria y reparto equitativo de los costes públicos. En ese sentido, constituye una agresión a tal orden que los ciudadanos busquen esquivar o reducir sus aportaciones puesto que ello conlleva que sean otros quienes deban asumir o incrementar su carga pública<sup>262</sup>.

Es por ello que la Administración tributaria siempre ha asumido un rol determinante en garantizar que sean todos, en la medida de sus posibilidades, los que sostienen las arcas públicas, mediante sus funciones de control del cumplimiento tributario. Y en esta época dicho rol es cada vez de mayor envergadura pues, como lo ha reconocido el propio

---

Condicionamientos constitucionales de la codificación tributaria. En González García, Eusebio (comp.). *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa Editorial y Universidad de Salamanca, 1993, p. 60. Los principios del artículo 31 CE, sin embargo, como todos los principios constitucionales no tienen un carácter absoluto, por lo que admiten excepciones, siempre sobre la base de la misma Constitución. Por su parte, Malgárez (2001) señala que los principios del artículo 31 “conforman la estructura básica del sistema tributario, pero junto a ellos, se han de tener en cuenta los que podemos denominar como principios modificadores de dicha estructura básica (...)” (p. 416).

<sup>262</sup> El Tribunal Constitucional enunció enfáticamente en la STC 110/1984, de 26 de noviembre, que si todos no concurren al financiamiento de los gastos públicos “se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar” (FJ. 3º).

Tribunal Constitucional, “parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante” (STC 110/1984 de 26 de noviembre, FJ. 3º). Siendo así, la Administración tributaria tiene un especial compromiso porque mediante sus actividades comprobadoras y de inspección se consiga que todos tributen según lo que les corresponde, por lo que dichas actividades no pueden ser opcionales para ella, ni siquiera para el legislador, “sino por el contrario, es una exigencia inherente a un sistema tributario justo como el que la Constitución propugna” (STC 76/1990 del 26 de abril, FJ. 3º, in fine).

Y ese compromiso asumido por la Administración tributaria se extiende especialmente a la lucha contra el fraude fiscal, como expresión de las conductas reprimibles por el ordenamiento en tanto lo que se persigue es no cumplir con el mandato constitucional del deber de contribuir. Este mandato constitucional es tanto para los ciudadanos como para la Administración en tanto esta debe velar porque se cumpla.

Así, el Tribunal Constitucional ha señalado que la lucha contra el fraude fiscal es “un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente, al legislador y a los órganos de la Administración tributaria. De donde se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias” (STC 76/1990 del 26 de abril, Fj. 3º in fine).

Concluimos en este aspecto que, la Administración tributaria tiene un rol protagónico en el aseguramiento del deber de contribuir y en la plena eficacia de los principios de justicia tributaria. Para ello, debe estar premunida de las potestades necesarias que le permitan el control del cumplimiento tributario y las tareas de inspección que se requieran para resguardar el bien constitucional que es la lucha contra el fraude fiscal y las demás formas de escabuir al cumplimiento del deber de contribuir. La Administración tributaria no tiene opción: debe ejercer sus potestades y debe hacerlo siempre alineada con el respeto de los principios y derechos constitucionales que son los que, finalmente, dan legitimidad a su actuación.

### 1.2.3.2 Las potestades de la Administración tributaria. Legalidad y discrecionalidad en las actuaciones de la Administración tributaria.

Para el cumplimiento de sus funciones, como es común a toda Administración pública, la Administración tributaria debe estar investida de potestades que le faciliten hacer posible la recaudación de los ingresos tributarios mediante una correcta aplicación de las normas tributarias<sup>263</sup> y así concretar los fines perseguidos por los tributos, en el marco de los principios de igualdad y reparto justo de la carga tributaria<sup>264</sup> pues, como venimos señalando, la Administración tributaria despliega sus actividades en busca de que el deber de contribuir y los valores y principios constitucionales alcancen materialidad<sup>265</sup>.

La Administración tributaria, como parte de la Administración financiera, no es titular del derecho de crédito tributario, pues dicha titularidad recae, como se sabe en la Hacienda Pública, mas a la primera se le atribuye la titularidad de potestades y de funciones vinculadas a la gestión de tales créditos (Casado, 1993)<sup>266</sup>.

---

<sup>263</sup> Refiere Palao Taboada (1987) que “La función específica de la Administración tributaria es la aplicación de las leyes tributarias” (p. 893). Podemos decir, en términos sencillos, que la aplicación de las leyes tributarias consiste en aplicar los tributos y hacer posible el ingreso tributario para las arcas fiscales. La aplicación de las leyes tributarias conlleva funciones propias de la aplicación de los tributos pero, también, de aplicación de sanciones y revisión en vía administrativa. En ese sentido, el artículo 83.1 LGT establece que “la aplicación de los tributos comprende todas las actividades administrativas dirigidas a la información y asistencia a los obligados tributarios y a la gestión, inspección y recaudación, así como las actuaciones de los obligados en el ejercicio de sus derechos o en cumplimiento de sus obligaciones tributarias.” El artículo 83.2 LGT: “Las funciones de aplicación de los tributos se ejercerán de forma separada a la resolución de las reclamaciones económico-administrativas que se interpongan contra los actos dictados por la Administración tributaria.” Lo mismo ocurre con las funciones sancionadoras pues de acuerdo con el artículo 208.1 LGT, el procedimiento sancionador se tramitará de forma separada a los de aplicación de los tributos, salvo que se renuncie a ello.

<sup>264</sup> En el FJ. 3º in fine, la STC Nº 76/1990 expone con claridad que: “el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del debido respeto a los principios y derechos constitucionales, la administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias, sancionando en su caso los incumplimientos de las obligaciones que correspondan a los contribuyentes...”

<sup>265</sup> Málvarez (2001) señala, en esa línea, que la STC 76/1990 permite deducir una doble función del artículo 31 CE: en primer lugar, ya que es fundamento del deber de contribuir, permite atribuir a la Administración tributaria importantes potestades para hacer efectiva la recaudación que se requiere para posibilitar la vida del Estado; pero, en segundo lugar, los principios tributarios contenidos en el artículo 31 CE operan como una garantía individual de los ciudadanos, a ser gravados solo con base a dichos principios.

<sup>266</sup> El mismo autor, más adelante señala que “Las potestades tributarias pueden presentarse como dosis medibles de poder legalmente atribuidas a la Administración fiscal para la tutela de intereses ajenos: el interés fiscal o financiero del Estado-Hacienda Pública (o, en su caso, del ente público titular del crédito tributario) y el interés objetivo de la colectividad en la efectividad del deber de contribuir y en el exacto y generalizado cumplimiento de las leyes que instrumentan la realización de ese deber constitucional, tanto por los sujetos obligados a contribuir como por la Administración en el ejercicio de las funciones y potestades tributarias.” Casado O., G. (1993). Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario. En González García, Eusebio (comp.) *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, 1993, pp. 97-98.

Ahora bien, la Administración tributaria despliega una actividad que, como hemos expresado, impacta en dos aspectos que generan mucha sensibilidad y en que contraponen intereses los contribuyentes y las arcas fiscales, por lo que las potestades que ella ostenta, en ningún caso, pueden resultar ilimitadas sino más bien deben ajustarse al orden constitucional que le otorga validez.

En ese sentido, el fundamento jurídico para su actuación debe necesariamente ser compatible con el deber de contribuir pero, también, con los derechos que tienen los contribuyentes y que están plenamente garantizados en los ordenamientos jurídicos constitucionalizados por los principios tributarios<sup>267</sup>. Ello implica que por la especial función constitucional que cumple el tributo, la Administración tributaria deba ejercer sus funciones dentro del marco de juricidad que corresponde al poder-deber que se le asigna<sup>268</sup>.

Sobre este aspecto en particular, Tipke (1993)<sup>269</sup> resalta con énfasis que las Administraciones tributarias reciben un mandato de aplicación [*“Anwendungsgebot”*], que significa que “la ejecución de la ley no está a disposición de la Administración, sino que existe una obligación de ejecución y deber de hacer todo para trasladar a la realidad la voluntad del legislador.” En consecuencia, “la ley no sólo es un límite sino también impulso de los actos administrativos (...) No sólo está prohibida la imposición externa a las leyes, sino también la no imposición a pesar del mandato legal” (p. 165). Casado (1993), en el mismo sentido, sostiene que el ejercicio de las potestades tributarias no depende “de un juicio de conveniencia u oportunidad de la Administración, sino de la necesidad de aplicar la ley: la Administración ha de tutelar el interés de la norma tributaria haciendo que esta quede en todo caso cumplida” (p. 97).

---

<sup>267</sup> Como se ha visto, las Constituciones de los Estados, al regular los poderes tributarios lo hacen reconociendo un haz de principios tributarios que conforman los límites formales y materiales para el ejercicio del poder normativo estatal en materia tributaria pero que, además, proscriben cualquier actuación administrativa que pueda contrariar ese marco garantista.

<sup>268</sup> En el mismo sentido, Falcón y Tella (1991) ha dicho que “las potestades administrativas en general, tienen carácter fiduciario (...) y en concreto al servicio del interés o finalidad financiera que inspira la regulación del tributo (...) Se trata, por tanto, de verdaderas funciones.” Falcón y Tella, R., (1991). Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico”. En *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, p. 262.

<sup>269</sup> Tipke, K. (1993). *Die Steuerrechtsordnung*. Colonia: Dr. Otto Schmidt, p. 165, citado por González-Cuéllar, M<sup>a</sup> Luisa. (1998). Los procedimientos tributarios: su terminación convencional. Madrid: Colex, Madrid, p. 392.

En efecto, el hecho de que el tributo sea una obligación que nace por mandato de la ley condiciona todos los aspectos de su existencia, tanto al juzgar su validez y adecuación al marco constitucional cuando se le crea, como, también, en todas las fases de su aplicación. De esta manera, el cumplimiento de la obligación tributaria debe hacerse en estricta observancia de lo que la ley dispone, pues esta constriñe tanto a la Administración tributaria, que no puede dejar de cumplir con sus funciones orientadas al cumplimiento del deber de contribuir, como a los contribuyentes<sup>270</sup> que son los llamados a tributar. Así, la Administración tributaria está sometida al ordenamiento constitucionalizado y con su actuación debe garantizar que aquellos cumplan con efectividad su deber de contribuir, además, de cuidar de no afectar o disminuir los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La Administración tributaria tiene, pues, un poder-deber al cual no puede sustraerse y que implica el desempeño de actividades de distinta naturaleza que se dirigen al resguardo del interés público que representa el aseguramiento del ingreso de los recursos tributarios a las arcas fiscales. González Pérez (1998)<sup>271</sup> afirma con contundencia que “hoy parece fuera de duda la imposibilidad de que la Administración pública pueda realizar los fines que tiene encomendados dentro del marco del derecho común. De aquí la aparición de un derecho privilegiado al que se sujeta un sector más o menos amplio, según los sistemas de la actividad de las administraciones públicas.” (p. 98, nota 1)

En tal sentido, y para poder cumplir con su objetivo principal -que los ciudadanos puedan cumplir cabalmente con su deber de contribuir-, las Administraciones tributarias tienen, en general, potestades que se vinculan con hacer efectiva la recaudación de los tributos (incluye el apremio y la ejecución forzada del patrimonio de los contribuyentes), con el control del cumplimiento tributario (tareas de comprobación) así como la potestad sancionadora propia de las administraciones públicas.

Esta realidad implica, también, que en las relaciones que se producen por la aplicación de los tributos<sup>272</sup> se produzcan tensiones entre el cumplimiento del deber de contribuir y

---

<sup>270</sup> Advertimos que usamos el término “contribuyente” en sentido lato para referirnos a los sujetos que están obligados a cumplir con la obligación tributaria, sin querer entrar a diferenciar entre las distintas categorías que de acuerdo a la Ley General Tributaria y a la doctrina es posible encontrar, tales como sujetos pasivos, deudores tributarios, responsables, agentes retenedores o perceptores, terceros obligados por sustitución, etc.

<sup>271</sup> González Pérez, J. (1998). *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, 3ª ed. Madrid: Civitas, tomo I.

<sup>272</sup> Ello es así porque, como señala Pont Clemente (2006), el Estado para llevar a cabo su actividad financiera recauda los tributos organizando la contribución justa de los ciudadanos al sostenimiento de las

el respeto de los derechos de los contribuyentes. Estas tensiones afloran permanentemente y expresan la naturaleza compleja del fenómeno tributario. En otros términos, es parte de la naturaleza de los asuntos tributarios que la Administración se vea exigida a cumplir sus funciones y los deberes<sup>273</sup> que se le imponen con el menos coste de afectación a los derechos de los contribuyentes<sup>274</sup>.

López (2005), en esa línea, reflexiona sobre el enfrentamiento de intereses que se aprecia en la relación entre Administración contribuyente, y afirma que la Administración tributaria actúa como depositaria y defensora del interés general en la obtención de los fondos públicos necesarios, mediante el ejercicio riguroso del deber constitucional de contribuir impuesto a los ciudadanos pero, a su vez, tiene interés particular en que el transvase de fondos privados a las arcas públicas se lleve a cabo de la forma más amplia y generosa posible. Los contribuyentes, en sentido opuesto, tendrán un interés propio en minimizar la carga fiscal. De ahí que, la Administración tributaria esté dotada de facultades especiales que le permiten, llegado el caso, controlar y desmontar las actuaciones de los particulares que persiguen escapar a su deber de contribuir<sup>275</sup>.

Por ello, como se ha mencionado en el punto precedente de este capítulo, uno de los objetivos primordiales de toda Administración tributaria es el minimizar los casos de evasión y elusión tributarias pues estas conductas constituyen una grave afectación al deber de contribuir que es general para todos los ciudadanos, así como un quiebre en el

---

cargas públicas y para que ello ocurra “(...) el ordenamiento jurídico crea, entre la Administración y los ciudadanos, determinados vínculos y relaciones jurídicas con distinto alcance y contenido en donde al menos uno de estos sujetos es titular de un derecho objetivo, correspondiendo al otro el carácter de obligado” (p. 16).

<sup>273</sup> El artículo 30.2 LGT, por ejemplo, dispone expresamente que “La Administración tributaria está sujeta, además, a los deberes establecidos en esta ley en relación con el desarrollo de los procedimientos tributarios y en el resto del ordenamiento jurídico.” El artículo 85.1 LGT establece, por su parte, el deber de la Administración de prestar a los obligados tributarios la necesaria información acerca de sus derechos y obligaciones.

<sup>274</sup> Casado (1993) se refiere a la “juridificación” como fenómeno que en lo tributario “supone, entre otras cosas, que el ejercicio de potestades tributarias necesarias para asegurar la contribución general al sostenimiento de los gastos públicos, no esté reñida con la tutela de los derechos subjetivos ajenos al deber de contribuir y de aquellos otros que, de uno u otro modo, resultan afectados o incididos por la imposición” (p. 91). El mismo autor cita la STC 125/1981 en la que el Tribunal Constitucional afirmó con claridad que en una democracia la supresión o limitación de los derechos fundamentales solo se justifica en aras de la defensa de los propios derechos fundamentales (FJ. 5º).

<sup>275</sup> López Díaz, A. (2005). Autocomposición de intereses en materia tributaria. Su admisibilidad a la luz de los principios de reserva de ley, interdicción de discrecionalidad y de indisponibilidad del crédito tributario. En AAVV, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, pp. 685-686.

ordenamiento de los valores que constituyen la base del sistema tributario. Los fines a los que sirve, pues, la Administración tributaria representan la suma entre el interés por la recaudación, el interés por evitar el resquebrajamiento de los valores que sustentan el ordenamiento tributario y la materialización del deber de contribuir con respeto a los derechos de los contribuyentes por lo que, sobre la base de estas consideraciones, les son asignadas las potestades específicas para cumplir con estas funciones.

Es importante destacar que, tradicionalmente se consideraba que en la relación tributaria que se produce por la aplicación de los tributos<sup>276</sup> solo habían dos partes interesadas: el fisco buscando la mayor recaudación y el contribuyente, maximizando su ahorro, sin embargo no se caía en cuenta que el tercer interés en juego es el de la colectividad, lo que en buena cuenta explica el papel que le corresponde asumir a la Administración en la aplicación de la norma tributaria y en sus actividades de gestión. Es por ello que, si el interés de la colectividad se traduce en la exigencia de juridicidad de los actos de imposición así como en el interés todos contribuyan al sostenimiento de las cargas públicas conforme a su capacidad económica, se debe concluir que la Administración, debe buscar la satisfacción de su propio interés en ello (Casado, 1993, p. 98).

Ahora bien, el artículo 103.1 CE establece que “La Administración pública sirve con objetividad los intereses generales y actúa de acuerdo con los principios de eficacia, jerarquía, descentralización y coordinación, con sometimiento pleno a la ley y al Derecho”<sup>277</sup>, mientras que el artículo 106.1 CE dispone las tareas de control del ejercicio de las potestades administrativas como mecanismo de garantía de que estas sirvan exclusivamente a los fines para los que son concedidas: “los Tribunales controlan (...) la legalidad de la actuación administrativa, así como el sometimiento de esta a los fines que la justifican.”

---

<sup>276</sup> El artículo 17.1 LGT señala que al conjunto de obligaciones y deberes, derechos y potestades originados por la aplicación de los tributos se le denomina relación jurídico-tributaria.

<sup>277</sup> El artículo 103 CE es considerado como “verdadera cláusula regia del Estado de Derecho” por la ley 29/1998, y Sánchez Morón lo denomina la “piedra angular de todo el Derecho administrativo” o “la cláusula primordial del Estado de Derecho” (citado por Fernández-Espinar L.C. 2012. El control de la discrecionalidad administrativa. En *Revista Jurídica de Castilla y León*, N° 26, enero, p. 228). Se trata de una regla constitucional que prescribe que la Administración no puede actuar contra la ley el Derecho, en general, pues de lo contrario carecería de total legitimidad su actuación. No cabe duda que esta regla proscribiera la arbitrariedad e irracionalidad jurídica de la actuación pública, lo que en el caso de la Administración tributaria constituye una garantía fundamental para los contribuyentes.

Comentando estos artículos, Casado (1993) sostiene que

La vinculación de las potestades a sus fines y a la necesidad de dar cuenta y responder de su efectivo servicio a las funciones que lo justifican, permite despojar del concepto de potestad de sus –en otra época- habituales características de prepotencia e irresponsabilidad. Las potestades tributarias ya no son potestades irresistibles, irrepreensibles e irresponsables, por cuanto que “la Constitución garantiza (...) la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos (artículo 9.3 de la CE)...” (p. 96).

No se trata, pues, en ningún caso, de que las Administraciones Tributarias sean omnipotentes por la aplicación de los tributos, sino aceptar que los valores de igualdad y justicia tributaria que se propugnan en un Estado de Derecho pueden ser mejor alcanzados dotando a las Administraciones de facultades especiales siempre que se ejerzan de acuerdo a las exigencias de nuestros tiempos y siempre al servicio del interés público que no es, como se sabe, el interés recaudatorio por encima del de los particulares, ya que es mandato constitucional el que deba actuar respetando los derechos fundamentales de estos, de lo contrario sus actuaciones carecerían de legitimidad y no superarían el control que de ellas se haga. Se trata, en suma, de tener una Administración “fuerte pero responsable” (Casado, 1993, p. 92).

Ahora bien, es harto conocida la discusión planteada por las potestades que ostenta la Administración tributaria y la clasificación<sup>278</sup> que las distingue entre regladas o discrecionales<sup>279</sup>. Otorgar potestades discrecionales a la Administración tributaria, siempre ha producido ciertas resistencias<sup>280</sup> al argumentarse que en el Derecho tributario,

---

<sup>278</sup> Las potestades de los órganos administrativos pueden ser clasificadas de distinta manera y no es objetivo de este trabajo el desarrollar tal temática. Sin embargo, queremos dedicar unos párrafos a referirnos a la denominada discrecionalidad administrativa pues será a través de ella que se podrán instrumentar algunas de las potestades de las Administraciones tributarias.

<sup>279</sup> Tomamos la distinción de potestad reglada y potestad discrecional dada por Santamaría y Parejo (1989) quienes señalan que “si la actuación administrativa ha sido regulada en su integridad, de modo que su aplicación se verifica en forma inmediata, sin requerir parámetros adicionales por parte de la Administración, se tratará de una potestad reglada. Por el contrario, estaremos frente a una potestad discrecional, si el legislador ha regulado la actividad administrativa mediante normas en las que su supuesto de hecho se encuentra indeterminado, indefinido, insuficiente, etc., parcialmente, cuando el Derecho no establezca los parámetros suficientes de su actuación, sino que ella misma debe establecerlos.” Santamaría, P. y Parejo, L. (1989). *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Ramón Aceres, p. 129.

<sup>280</sup> Rosembuj (1993) señala que la discrecionalidad de la actividad de la Administración tributaria no solo es un tema de interés intrínseco sino que genera resonancias en puntos fundamentales del Derecho tributario como es el principio de legalidad y su incidencia en la potestad de imposición. Cfr. Rosembuj, T. (1993). Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. En *Revista del IPDT*, N° p. 41. Más adelante, este autor refiere que la discrecionalidad supone “la ponderación comparativa de diversos intereses secundarios en orden a un interés primario, según juicio de oportunidad” (p. 51).

estando regido por el principio de legalidad, sería incompatible que los órganos administrativos puedan tener poder de decisión más allá de lo que expresamente ha dispuesto la ley<sup>281</sup>.

Como expresa Pérez Royo (1996) la resistencia a la discrecionalidad tributaria también “se explicaría por la presencia de un interés público que fundamenta la exigencia de los tributos, a cuyo servicio debe actuar la Administración, que por ello no sólo carecería de la posibilidad de alterar los elementos esenciales determinantes de la obligación tributaria, sino incluso de cierta discrecionalidad en su aplicación, como acreditaría el art. 7 de la LGT, al afirmar que la gestión de los tributos constituye “actividad reglada” (pp. 120-121).

A nuestro modo de ver, ambos argumentos son equivocados. Como ya hemos señalado, la finalidad última del principio de legalidad está vinculada a hacer posibles los principios de igualdad y justicia tributaria y esto no siempre es posible de alcanzar si se concibe la actividad administrativa como un proceder mecánico, automático, que niegue la reflexión y ponderación de las situaciones e intereses en cada caso concreto para actuar de acuerdo a la manera más conveniente para el interés general. Asimismo, aunque dentro de la relación jurídica tributaria existan intereses contrapuestos, ante todo y más allá de la natural disputa por hacer prevalecer cada parte el suyo, lo que debe primar es la satisfacción del interés general y en la búsqueda de tal objetivo es mandatorio encontrar las vías que faciliten las tareas de la Administración sin descuidar los derechos de los contribuyentes<sup>282</sup>.

---

<sup>281</sup> Algunos autores son contrarios a otorgar discrecionalidad a la Administración tributaria. Así, Arias Abellán (1991) sostiene que la Administración tributaria no puede disponer, en virtud de su propia voluntad, de las relaciones y efectos que pueden surgir como consecuencia del cumplimiento de su función. “Es decir, no puede decidir acerca del contenido de las relaciones tributarias sino en los términos establecidos por las normas tributarias que debe limitarse a cumplir. En este sentido, debe utilizar el conjunto de potestades que le son atribuidas por el ordenamiento jurídico a los efectos de un exacto cumplimiento del tributo sin que pueda discrecionalmente sino en los términos queridos por el legislador disponer de las señaladas relaciones y efectos.” Arias Abellán. (1991). *La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la L.G.T. En Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, p. 627.

<sup>282</sup> A pesar de los intereses contrapuestos, es posible que se lleguen a soluciones que se basen en la discrecionalidad de la Administración. Rosembuj (1999) explica que cuando la Administración toma decisiones conjuntas con el contribuyente hace uso de lo que él denomina la “discrecionalidad compuesta o concurrente” por la cual las decisiones administrativas no pueden prescindir del concurso o colaboración del interés que se adjudica al contribuyente. Así, “*La discrecionalidad tributaria compuesta –pura o técnica- convoca en la atención del interés fiscal, tanto el interés legítimo del ciudadano cuanto el que ostenta la Administración, frente a sí misma, cuando opera la decisión o elige la opción que estime conveniente u oportuna.*” Rosembuj, Tulio. (1999). *La resolución alternativa de conflictos tributarios. En Separata de la Revista de la Economía Social y de la empresa*, N° 33, p. 5.

Por otra parte, ante el enfrentamiento de intereses, será también fundamental otro de los principios base del Estado de Derecho como es el principio de seguridad jurídica. Así, los principios de legalidad y seguridad tienen una indudable relación y rol gravitante en el Derecho tributario, y ambos se traducen en la posibilidad de que el ciudadano pueda accionar para acusar que su no aplicación por parte del Estado está vulnerando sus derechos. Por ello, creemos que aun en los casos en que la Administración actúa premunida de una potestad discrecional, es posible afirmar que cabe control judicial de dicha actuación pública<sup>283</sup>.

Como señala García Novoa (2006), la seguridad es un componente fundamental de la posición del ciudadano frente al poder del Estado y en materia tributaria tal principio debe resumirse en la idea de previsibilidad e interdicción de la arbitrariedad de los aplicadores del Derecho. Por ello, en otro extremo, dicho autor entiende que la legalidad es una regla indisolublemente vinculada al principio de seguridad jurídica<sup>284</sup> y “es producto de un modelo de Estado que ampara la seguridad y equivale a *sujeción de todos los poderes públicos al Derecho*, o, lo que es lo mismo, a *juricidad* del ejercicio del poder. Y en concreto, en relación con la actuación de la Administración, este mismo principio se expresa en su sujeción plena tanto a la ley como al Derecho, proclamada por el artículo 103.3 de la Constitución” (p. 241).

---

<sup>283</sup> Fernández, T-R. (2015) explica cómo en el Derecho Administrativo existe, lo que él denomina un “eco de la vieja equiparación de lo discrecional con lo no contencioso” (p. 216) mientras que él cree que “juzgar a la Administración contribuye a administrar mejor” (p. 227). La posición sobre que en los ámbitos de discrecionalidad no cabe juzgamiento ha sido superada, incluso a nivel jurisprudencial, comenta el autor, entre otras cuestiones al haber decaído la tesis de que existía una discrecionalidad técnica de la Administración que, en pocas palabras, limitaba la posibilidad de ser cuestionada en el fuero judicial. Al respecto, Fernández sostiene que: “las valoraciones [técnicas] valen lo que valen las razones con las que sus autores las respaldan, unas razones que los jueces, que no son expertos en todas las ciencias, sino solo en Derecho, no pueden discutir, pero que sí pueden y deben someter al filtro de la «sana crítica» y rechazar, incluso, cuando no superen ese filtro, esto es, cuando omitan algún hecho relevante, contradigan los hechos que resulten probados o alteren éstos, incurran en apreciaciones jurídicas erróneas o, en fin, resulten ilógicas, arbitrarias o irrazonables o conduzcan a resultados inverosímiles, como acostumbra a destacar la jurisprudencia sobre la prueba pericial en todos los órdenes jurisdiccionales.” Fernández, T-R. (2015). La discrecionalidad técnica: un viejo fantasma que se desvanece. En *Revista de Administración Pública*, N° 196, enero-abril, p. 220.

<sup>284</sup> “La seguridad jurídica vinculada a la reserva de ley impone, por tanto, un contenido mínimo de la ley habilitante de una potestad discrecional (...) cuando de lo que se trata es de habilitar a un margen discrecional de actuación de la Administración, la regulación de las circunstancias o criterios que la misma debe tener en cuenta es uno de los factores que separan la discrecionalidad de la arbitrariedad”. García Novoa, 2006, pp. 241-242.

Ahora, como es sabido, arbitrariedad no es lo mismo que discrecionalidad. Dejar márgenes de actuación a la Administración respecto de los cuales los contribuyentes no puedan estar en sobreaviso constituiría una forma de agresión al principio de seguridad jurídica, ello está claro. Sin embargo, las normas tributarias no pueden prever todas las situaciones ni pueden estar positivizadas con exactitud todas las formas en las que la Administración debe proceder en cada caso que se le presente<sup>285</sup>. Por ello, la seguridad jurídica no niega que pueda haber márgenes de discrecionalidad, lo que excluye es la arbitrariedad. A decir de Mesquida (2003) la arbitrariedad vulnera las reglas de la racionalidad<sup>286</sup>, es decir, el no ajustarse a la razón del Derecho está claramente prohibido, mas no un margen de discrecionalidad que favorezca la justicia tributaria y que se ajuste a los mandatos del ordenamiento tributario, o sea que se ajuste a la juridicidad vigente.

Gómez-Cabrera (1998)<sup>287</sup> asevera que “la discrecionalidad es necesaria para el adecuado cumplimiento de las funciones administrativas –y entre ellas de la tributaria-, por lo que será necesario articular su existencia con la vigencia de ambos principios –de legalidad, o de reserva de ley y de seguridad jurídica-, quedándose en la superficialidad la afirmación de que ellos proscriben absolutamente su existencia en materia tributaria, o de que sólo actúan como principios programáticos o tendenciales sin ninguna vinculación actual, así como la de que sólo han de operar en fase, no de establecimiento, sino de control de las potestades discrecionales.”

En efecto, la complejidad del fenómeno tributario y de los procedimientos de gestión tributaria, demuestran que, por una lado, las Administraciones Tributarias necesitan facultades discrecionales para el cumplimiento cabal de sus funciones y que, por otro, muchas veces el propio legislador deliberadamente busca dejar en las normas márgenes

---

<sup>285</sup> González-Cuéllar (1998) afirma que existen algunas confusiones que es preciso aclarar en torno a lo que se entiende por legalidad, pues no es lo mismo la exigencia de norma legal para regular determinadas materias tributarias que la existencia de una ley que precise el comportamiento de la Administración en cada caso, así como también es un error identificar a la discrecionalidad con aquellos ámbitos no reservados a la ley. Al respecto, señala que “los aspectos sobre los que recae una reserva de ley y aquéllos respecto de los cuales la Administración sólo ostenta un poder reglado no pueden confundirse. El principio de legalidad se desdobra, en un Estado de Derecho, en la reserva de ley (arts. 31.3, 53 y 104.2 CE, entre otros) y en el principio de legalidad en sentido estricto (art. 9.3 y 103 CE). Esta última vertiente establece un mandato de juridicidad, es decir, una vinculación de la Administración a la ley y al Derecho, de manera que todas sus actuaciones han de ser conformes con el ordenamiento jurídico” (p. 388).

<sup>286</sup> Mesquida Sampol, Joan. (2003). El concepto de discrecionalidad y su control. En *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, Nº 37, Ejemplar dedicado a Ciudadanía en Inmigración, p. 348.

<sup>287</sup> Gómez Cabrera, C. (1998). *La discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la inspección*. Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España, p. 65.

para la actuación administrativa, confiando en que la Administración decidirá su actuación según su juicio y ponderación, formando sus decisiones, razonadamente.

Por consiguiente, las normas tributarias pueden establecer los criterios en torno a los cuales la Administración podrá decantarse por un comportamiento, pero finalmente ella decidirá ajustándose de modo estricto a la juricidad y, siempre, deberá poder demostrar la justificación de sus decisiones; en ello consiste la exigencia de no arbitrariedad, pues finalmente, la discrecionalidad no puede significar irrazonabilidad ni el Derecho podría convalidar juicios de la Administración que no se sustenten en razones que, apreciadas, por quien las juzga no superen el control de su coherencia y se formulen sobre la base de apreciaciones jurídicas erróneas<sup>288</sup>.

Por todo lo visto en este acápite, debe quedar claro que existen fundadas razones para que la Administraciones tributarias estén atribuidas de potestades especiales que le permitan cumplir con sus funciones dentro de un marco de juricidad y control de legitimidad. Estas potestades pueden, en determinados casos, ser discrecionales sin que ello deba significar el reconocimiento de espacios para un ejercicio arbitrario del poder pues la CE tiene diversas cláusulas que constituyen frenos y mandatos expresos para que toda actuación administrativa se haga conforme a Derecho.

Ahora bien, históricamente, siempre ha existido desconfianza sobre lo que el Estado puede llegar a hacer con el poder que ostenta. Desde la época en que aparece la concepción doctrinal de la separación de poderes, la idea subyacente que justifica la necesidad de dicha separación ha sido que todo órgano que tiene y ejerce el poder, es proclive naturalmente a abusar de él. Esta idea preconcebida es, sin duda, la base para que subsista hasta nuestros días la desconfianza respecto de todas las atribuciones que se confieren a una entidad como la Administración tributaria: se da por supuesto que, en cualquier caso, se corre el riesgo de que una atribución –así fuera jurídicamente bien concebida- podría significar un riesgo para los contribuyentes y, por tanto, se debería limitar al máximo o, en caso de duda, se debería preferir no implementarla en resguardo

---

<sup>288</sup> Como señala, Rodríguez Arana (2011) “los hechos determinantes de la decisión no son posibles de fiscalizar por parte de los tribunales de justicia, salvo vulneración clara de reglas jurídicas básicas. Por consiguiente, tales acciones, cuando conllevan decisiones de tinte discrecional, deben pasar el tamiz de determinadas medidas jurídicas correlativas: el deber de determinación exhaustiva de los hechos y su selección informativa, el deber de ponderación de los propios hechos-base, o el deber de ponderación de los posibles efectos jurídicos y su interconexión hacia una pluralidad de soluciones legítimas en consonancia con el punto de partida prioritario en toda actuación administrativa: la interdicción de la arbitrariedad.” Cfr. Rodríguez-Arana, J. (2011) Discrecionalidad y motivación del acto administrativo en la ley española de procedimiento administrativo. En *Derecho PUCP*, N° 67, pp. 212-213.

de los intereses, potencialmente vulnerables, de los administrados. Esta sería la manera de proteger o restaurar (si acaso se quebrara) el equilibrio que debería existir entre los intereses –que se entienden antitéticos entre contribuyentes y Estado-.

A nuestro juicio, estas son algunas de las ideas que deben ser superadas pues, como se ha visto, por encima de los pretendidos intereses de cada parte, se encuentra el interés común en hacer efectivo los principios de justicia tributaria, tarea en la cual tanto el Estado como los particulares están llamados a participar, y es justamente por estos valores constitucionales por los que se justifica que la Administración tributaria pueda tener potestades que la habilitan, de modo especial, para la realización de sus funciones.

En otros términos, nadie ha dicho que para la protección de los derechos de los contribuyentes y la procura de una relación equilibrada entre Administración y administrados, se deba dejar sin potestades especiales a la Administración tributaria pues sus funciones de control del cumplimiento así las exigen y son la base de su rol actual. Lo que se habrá de explorar, en todo caso, serán nuevas formas de relacionar a los contribuyentes con la Administración tributaria<sup>289</sup> para garantizar que se procuren las condiciones que favorezcan el cumplimiento tributario (pensando en los contribuyentes que sí cumplen con sus obligaciones), sin descuidar el reforzamiento de las atribuciones administrativas para los casos de contribuyentes que, por el contrario, buscan escapar a ellas.

#### **1.2.4 Las Administraciones tributarias nacionales en el nuevo escenario internacional: ¿es posible hablar de un Estado constitucional cooperativo en el orden tributario internacional?**

A lo largo de este primer capítulo de la tesis se han estudiado, de un modo general, todos los temas que de modo directo están vinculados con el fenómeno tributario y dentro de él, con especial énfasis, con la función que asume la Administración tributaria en el

---

<sup>289</sup> Las relaciones con la Administración tributaria han ido ajustándose a diversos enfoques con el propósito de mejorarlas –se habla de una *enhanced relationship*- sobre la base de establecer vínculos de cooperación o una relación que sea recíprocamente cooperativa. Ello, sin duda, es positivo. Sin embargo, no puede escapar a un análisis estricto de estas propuestas que, ellas suponen contribuyentes dispuestos a asumir el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, siendo que como, es sabido, nuestros sistemas tributarios actuales adolecen de la presencia de contribuyentes que, por el contrario, buscan –con cualquier medio- la disminución de su carga tributaria en detrimento no solo de las arcas fiscales sino de los demás contribuyentes. Sobre los planteamientos en torno a las relaciones que se establecen entre contribuyentes y administración, se recomienda: Arrieta Martínez de Pisón. (2008). *¿Cliente o contribuyente?*. Cizur Menor Navarra : Thomson Civitas.

resguardo y cumplimiento del mandato de la ley que ordena que los particulares aporten con parte de su riqueza al financiamiento estatal.

El propósito de dicho recorrido ha sido construir un marco teórico que permita tener bases e ideas claras sobre la Administración tributaria, el encargo constitucional que se le asigna (que como se ha visto no es únicamente el de conseguir recaudación sino sobre todo de efectivizar y concretar, o tornar materiales, el deber de contribuir y los principios de justicia tributaria), y su inescindible vinculación con la función constitucional del tributo, como instituto medular en el que reposa toda la construcción teórica sobre la actividad financiera estatal enmarcada en los valores y principios de lo que hoy entendemos como paradigma de un Estado Constitucional de Derecho, entre los que destacan los propósitos redistributivos de la tributación y el deber de concurrencia a soportar el gasto público de acuerdo con la propia capacidad económica y con respeto de los derechos fundamentales del ciudadano.

En ese contexto, esta primera aproximación al tema que nos convoca también ha sido útil para reconocer y entender cómo los tributos están enraizados en una lógica que rescata la legitimidad de los fines estatales y la obligación o deber de contribuir que corresponde a los particulares, lo que justifica constitucionalmente la atribución de potestades a la Administración tributaria que la fortalezcan para el ejercicio de sus funciones de verificación e inspección y, en general, para el control del cumplimiento tributario, así como para la lucha contra el fraude fiscal y otras formas de conductas de los particulares que resquebrajan y fisuran el sistema de valores constitucionales que sustentan el reparto equitativo de las cargas tributarias.

Ahora bien, toda la comprensión del fenómeno tributario y de la correspondiente actuación administrativa requiere de un contexto territorial pues, como se ha estudiado, la competencia de la Administración pública, y en consecuencia de la Administración tributaria en especial, está limitada al espacio geográfico donde el Estado tiene jurisdicción<sup>290</sup>.

En efecto, los asuntos tributarios han estado, desde siempre, vinculados a la soberanía estatal y, por ello, la extensión de las decisiones que los Estados toman en esta materia han tenido, forzosamente, un alcance principalmente doméstico. Sin embargo, como se

---

<sup>290</sup> Explica López Espafador (2006) que en el Derecho Internacional, la denominada “inmunidad de ejecución” supone en materia tributaria que los tributos solo puedan ser aplicados por la Administración nacional dentro de su territorio. Cfr. López Espafador, Carlos. (2006). La costumbre internacional en el Derecho Tributario. En *Nueva fiscalidad*, N°. 1, p. 27.

sabe, tal limitación territorial está desde algunas décadas en franco cuestionamiento, desde que el fenómeno de la globalización de la economía mundial ha forzado diversas formas de integración y colaboración entre los Estados, justificados por intereses comunes así como en procura de protección de sus propios objetivos de recaudación local.

Esta situación no ha sido ajena a la actividad de las Administraciones tributarias y el marco jurídico que regula sus actividades para cumplir compromisos de colaboración con sus pares de otros Estados es, probablemente, la parte del Derecho tributario donde se puede apreciar con mayor claridad cómo el influjo del contexto internacional ha obligado a los Estados a adecuar y modificar algunas de las competencias, funciones y potestades que deben tener las Administraciones tributarias nacionales. Piénsese, por ejemplo, en el intercambio de información entre Administraciones tributarias como uno de los pasos más representativos<sup>291</sup> de los cambios que se han ido produciendo en las funciones locales de las Administraciones tributarias que apuntan a que, idealmente, se consigan actuaciones que les permitan alcanzar resultados extraterritoriales para preservar las posibilidades de control del cumplimiento tributario cuando se trata de operaciones transnacionales o hechos generados ocurridos fuera del país. Por ello, es importante, reflexionar acerca de las funciones que corresponden a las Administraciones tributarias en un escenario tributario global como el actual ante las diversas conductas de los contribuyentes globales, y ello nos conducirá en los próximos capítulos a dirigir nuestra atención hacia el fenómeno elusivo que desafía el cumplimiento de las tareas que, ordinariamente, le han correspondido a la Administración tributaria, es decir, ocuparse

---

<sup>291</sup> El intercambio de información es una herramienta utilizada por las Administraciones tributarias que tuvo su origen como una cláusula presente en los Convenios para evitar la doble imposición (CDI). En sus primeras versiones su alcance era limitado y se debía producir a solicitud o requerimiento de los Estados parte (el intercambio “rogado” fue el primer estándar, y se le conoce por sus siglas EOIR), para avanzar posteriormente al segundo estándar que es el *common reporting standard*. Ese estándar actualmente ha evolucionado y ahora se persigue, más bien, el intercambio automático de información entre las Administraciones Tributarias. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de la OCDE, creado en el año 2000, es el principal impulsor de los avances en esta materia. En este Foro se trabaja bajo la consideración que dado que la distribución del poder tributario entre las jurisdicciones se hace basándose en la residencia y el criterio de fuente mundial (*worldwide income*), ello exige que se cuente con adecuados niveles de intercambio de información para hacerlo viable (Reunión de Yakarta, de noviembre de 2013). Sobre el intercambio automático de información y los desafíos que plantea se puede revisar Cavelti, Luzius. (2013). Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation. En *World Tax Journal (IBFD)*, Vol. 5, Nº. 2, p. 172. Actualmente, tras la implementación del Plan de Acción BEPS el estándar internacional de intercambio automático se discute en las Acciones 5, 12 y 13; así como en la Directiva (DAC 3 y posteriormente la DAC 6).

del control del cumplimiento tributario, la fiscalización y recaudación en el contexto de aplicación interna de los tributos.

En ese sentido, en esta última parte del primer capítulo reflexionamos acerca de cómo el entorno internacional y el estado actual de la fiscalidad internacional en una economía globalizada, están renovando el campo de actuación de los Estados y, por ende, de las Administraciones tributarias. Con ese fin, bosquejaremos algunas de las preguntas que, a lo largo del desarrollo de la tesis, queremos ir resolviendo y que son el motivo de nuestra investigación, por lo que algunas menciones serán solo de contextualización, sin perjuicio que en los próximos capítulos podamos arribar a conclusiones más ajustadas. No pretendemos en este apartado, por tanto, dar respuestas definitivas sino plantear cuestiones que quedan por dilucidar y sobre las que solo estaremos en condiciones de concluir después de haber completado la presente investigación.

Ahora bien, debemos partir por referirnos brevemente al contexto internacional para comprender adecuadamente a qué nos estamos refiriendo y dimensionar los cambios que está afrontando y los asuntos que actualmente desafían al Derecho Tributario, pues como ha sido dicho por Bokobo (2005)<sup>292</sup> “La globalización de la economía necesariamente conlleva una globalización de la tributación, y una globalización de la tributación es, en términos sencillos, un incremento de los aspectos fiscales internacionales dentro de los sistemas tributarios nacionales” (p. 96).

Si hemos de tomar una definición de globalización para explicar los cambios que han ocurrido en la economía, Huwart y Verdier (2015)<sup>293</sup> no recuerdan el carácter “multiusos” que tiene el término globalización<sup>294</sup>, y que para la mayoría de personas tiene significados muy distintos relacionados con fenómenos muy diversos como son la globalización de la información, la globalización cultural, la globalización política, la globalización

---

<sup>292</sup> Bokobo, S. (2005). La Globalización y el derecho tributario. Una aproximación. En Cancio Meliá, Manuel (coord.) *Anuario de la Facultad de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, N° 9 Ejemplar dedicado a Globalización y derecho, pp.95-112.

<sup>293</sup> Huwart, Jean-Yves y Verdier, Loïc (2015). Globalización económica. Orígenes y consecuencias. Esenciales OCDE, OCDE Publishing, Paris.

<sup>294</sup> Sobre el momento en que surge la globalización como fenómeno económico, político y social, no existe una fecha clave, diversos autores, sin embargo, ubican en los finales del siglo XX el momento en que ocurren los cambios más significativos que, finalmente, producen lo que hoy conocemos por globalización, tanto en lo que refiere a la evolución y esparcimiento del capitalismo como en lo que atañe al espectacular avance de la tecnología y la transformación de la manera de realizar las actividades económicas en un mercado que se torna virtual. Sobre el inicio de la globalización se puede revisar Castells, M. La era de la información. Recuperado de: <http://herzog.economia.unam.mx/lecturas/inae3/castellsm.pdf>

económica, etc. En ese sentido, los autores valoran como esclarecedora la conocida definición dada por el economista Joseph Stiglitz en su libro *Globalization and its Discontents*:

la integración más estrecha de países y pueblos del mundo, derivada de la enorme reducción en los costos del transporte y la comunicación, y el derrumbe de las barreras artificiales al flujo de bienes, servicios, capitales, conocimientos y (en menor grado) personas a través de las fronteras (p. 5).

Esta integración y la extensión de un mercado sin barreras, potenció nuevas formas de hacer negocios tanto en los esquemas usados como en los mismos agentes que participan de la actividad empresarial. Así, en la economía globalizada las empresas multinacionales se han vuelto protagonistas, son los agentes económicos estratégicos del mercado global y han logrado capturar parte del poder que antes correspondía a los Estados<sup>295</sup>, lo que las lleva a ostentar posiciones negociadoras y de presión a favor de condiciones que favorezcan el desarrollo de sus actividades<sup>296</sup>.

Ello aunado a las cifras de negocio que tienen estas multinacionales, las ubican a la par de los países más poderosos del mundo<sup>297</sup>, trae como consecuencia que no estemos ante agentes del mercado menores, que los Estados puedan soslayar, sino que se han convertido en grupos de presión para detener o promover, según sus intereses, determinadas regulaciones. El detrimento del poder de los Estados a favor de las actividades empresariales de las multinacionales<sup>298</sup> es un claro rasgo y efecto de la

---

<sup>295</sup> Afirma Orrego (2004) que “Es bastante evidente que en el contexto de una sociedad global, los Estados ya no son la autoridad exclusiva en la formación de derecho. Las organizaciones internacionales y los individuos han surgido como actores relevantes que participan de alguna manera en este proceso (. . .) Los Estados todavía son los principales actores de la comunidad internacional y de su sistema jurídico. Aunque su rol tradicional ya no es exclusivo (. . .)”. Orrego Vicuña, Francisco. (2004). Creación del Derecho en una sociedad global: ¿Importa todavía el consentimiento? En *Revista de Estudios Internacionales*, vol. 73, p. 86.

<sup>296</sup> La globalización ha traído, señala Serrano (2014), un cambio en el paradigma empresarial, las empresas ya no se organizan de acuerdo a las legislaciones de cada país donde operan sino que ahora se organizan bajo “modelos globales basados en organizaciones de gestión matricial y cadenas de suministro integradas que centralizan varias funciones a nivel regional o global”. Serrano A., F. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles de la OCDE. En *Derecho PUCP*, N° 72, p. 46.

<sup>297</sup> De acuerdo con el estudio de la Fundación *Global Justice Now* del año 2016 sobre el ranking de las 100 entidades económicas más grandes del mundo. El primer dato revelador es que entre esas 100 entidades, 69 son empresas. El primer lugar el ranking lo ocupa Estados Unidos (seguido de China, Alemania, Japón, Francia y Reino Unido) mientras que en el puesto décimo se encuentra la multinacional Walmart. “10 empresas más grandes que 180 países”. Nota del diario El País, que se puede consultar en [https://elpais.com/economia/2016/09/29/actualidad/1475150102\\_454818.html](https://elpais.com/economia/2016/09/29/actualidad/1475150102_454818.html)

<sup>298</sup> Contipelli (2016) explica que la debilidad del Estado-nación se puede entender desde la perspectiva del movimiento de capitales y la expansión de las corporaciones transnacionales que demandan que se

globalización de la economía<sup>299</sup>, a la que de otro modo también se le ha denominado como un efecto de “anarquía fiscal”<sup>300</sup>.

En ese sentido, la realidad actual revela que los Estados carecen de la potestad para establecer libremente<sup>301</sup>, y solo de acuerdo con su política fiscal<sup>302</sup>, los tratamientos tributarios referidos a actividades empresariales, regímenes de capitales y, en general, de actividades transfronterizas, incluidas las realizadas por personas físicas pues no solo respecto de las multinacionales se verifica el aprovechamiento de las oportunidades de la economía globalizada. La tributación ya no es más, solo un atributo de la soberanía estatal<sup>303</sup> sino que hoy en día los Estados deben valorar los efectos que su normativa interna alcanzará en el escenario económico internacional.

---

institucionalice un sistema político que facilite sus operaciones, lo que aunado a la expansión de modelo neoliberal ha convertido al Estado-nación en un instrumento obsoleto para controlar la ganancia de los nuevos monopolios. Cfr. Contipelli, Ernani. (2016). Estado Constitucional cooperativo: perspectivas sobre solidaridad, desarrollo humano y gobernanza global. En *Inciso, Revista de investigaciones en Derecho y Ciencia política*. Universidad La gran Colombia, pp. 87-98. Disponible en <http://revistas.ugca.edu.co/index.php/inciso/article/view/562/909>

<sup>299</sup> Desde la década de 1960, estas empresas han ido optimizando sus actividades al detectar las ventajas comparativas de los países en cada etapa de la producción y la comercialización. Esto ha llevado a una integración económica sin precedentes. *Vid.* Huwart y Verdier, 2015 p. 45.

<sup>300</sup> Con dicha expresión se resalta que la globalización de la economía no solo ha traído mercados interconectados y cambios cualitativos en las relaciones empresariales, sino el sometimiento que puede ocurrir de parte de la normativa tributaria a los intereses del mercado. *Vid.* Tondini, Bruno M. (2009). La relación entre el Derecho Internacional privado y el Derecho fiscal internacional. La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En *Anuario Argentino de Derecho Internacional XVIII*, p. 90.

<sup>301</sup> Como precisa Contipelli (2016), para comprender la sociedad contemporánea no basta mirar hacia la actuación estatal sino que se debe considerar el poder especial que tienen “las demás fuerzas y actores” representadas por los mercados, las corporaciones transnacionales y las organizaciones de la sociedad civil que defienden los intereses de los grupos sociales, de modo tal que la soberanía estatal comparte protagonismo con otros actores. Cfr. Contipelli, 2016, p. 88.

<sup>302</sup> Ciertamente es que la política fiscal ha sido siempre expresión de la soberanía estatal, en la medida que cada Estado de acuerdo con sus circunstancias particulares, históricas, culturales, sociales y económicas, expresa en la política que proyecta implementar, las ideas que cree más convenientes para su proyecto de Estado. Este reducto soberano, sin embargo, se ha visto directamente afectado por la globalización económica. Sin poder afirmar que estamos viviendo una era en que la tributación de los países se ha estandarizado, lo cierto es que existen algunas medidas de política fiscal que se han expandido en las legislaciones nacionales, por lo menos de los países desarrollados y de aquellos que están de vías de serlo. La razón para ello se encuentra en que no regular determinadas materias puede significar, a la larga, una pérdida de competitividad o, lo que es peor, una pérdida de recaudación que los Estados, a toda costa, tratan de evitar.

<sup>303</sup> La soberanía fiscal es una “porción de la soberanía” de los Estados. Así se le ha entendido siempre. Apunta en esa línea Hongler (2019) que se trata de un elemento esencial de la soberanía del Estado: “*Fiscal sovereignty is indeed an essential element of state sovereignty. A state relies on fiscal income, meaning that a state could not render its essential functions, such as the protection of its citizens, without levying taxes and without being fiscally sovereign*”. *Vid.* Hongler, Peter. (2019). *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime*. Amsterdam: IBFD. En similar sentido, López Espafador, Carlos. (2016b). La construcción del Derecho Internacional Tributario. En *Crónica Tributaria*. N° 160/2016, pp. 116 y ss.

Pero no solo se trata del impacto que todo ello ha tenido en el ejercicio de la soberanía para el diseño y desarrollo de sus sistemas tributarios nacionales sino que, además, se demanda que los Estados tengan Administraciones tributarias con capacidad para actuar en contextos internacionalizados, y conseguir -pese a los desafíos que plantea la economía globalizada- la recaudación que corresponde a sus arcas fiscales<sup>304</sup>.

En ese sentido, Bokobo (2005) explica que existen dos enfoques para hablar de Derecho tributario y globalización: uno nacional, que implica analizar cómo las Administraciones y legislaciones reaccionan ante dicho fenómeno; y, un enfoque internacional, para determinar cómo los organismos internacionales intentan enfrentar dicho fenómeno promoviendo un sistema tributario global (que incluya *global taxes*) como forma de asegurar que la tributación ocurra pues, uno de los peligros más importantes de las actividades económicas en una economía globalizada es que pueda minimizarse la carga fiscal sin consecuencias<sup>305</sup>.

Sin embargo, los Estados están imposibilitados para dar solución, por sí solos, a este tipo de problemas y es por ello que buscan la cooperación internacional, además que en ausencia de una autoridad tributaria internacional que se encargue de la aplicación de los impuestos, corresponde que sean las propias autoridades nacionales quienes realicen esta labor como parte de sus convenios internacionales (Bokobo, 2005).

---

<sup>304</sup> Soler (2018) reflexiona al respecto para concluir que parece necesario superar la concepción doméstica de capacidad económica para que sea aplicable en el contexto actual y, señala, además, cómo en el escenario global surgen debates como es determinar cómo debería ser compartida la tributación que recaiga sobre las actividades económicas que conciernen a más de una jurisdicción. En ese sentido señala: “El tan traído y llevado “*fair share*”, aunque conceptualmente impreciso, tiene una conexión con la idea de tributar de acuerdo con aquel principio [capacidad económica], de modo que la carga tributaria global sobre estos contribuyentes sea efectiva y proporcional a la riqueza generada por el grupo; lo que ocurre es que dicha generación se produce en un escenario global, por lo que, desde esta perspectiva, el problema se desplaza a qué Estados y en qué proporción se llevan la “parte del pastel” (*corchetes agregados*). Soler, Ma. T. (2018). La imposición justa sobre las sociedades en un escenario global. En *Derecho y Sociedad* N° 50, p. 192. Pero no solo se trata de los aspectos sustantivos para determinar cómo gravar y medir la capacidad contributiva de los sujetos internacionales, sino también de las posibilidades de actuación que pueden tener las Administraciones tributarias en el extranjero, gracias a convenios entre Estados mediante los cuales se logra recaudar créditos tributarios en territorios extranjeros. *Vid.* Cfr. López Espafador, 2016 b), p. 121.

<sup>305</sup> Ello es justamente lo que estamos viviendo en estos días pues tanto desde la OCDE como desde el Parlamento europeo se ha impulsado un *global tax* de imposición mínima para las multinacionales como medio para asegurar la tributación en la economía digital. *Vid.* Declaración de los Miembros del Consejo Europeo de 25.3.2021 (<https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2021/03/25/statement-of-the-members-of-the-european-council-25-march-2021/>). Este proyecto, finalmente, fue aprobado por el G-20 el 30 de octubre de 2021, en su reunión de Roma, acordándose la aplicación de un impuesto de sociedades mínimo global del 15% a las multinacionales aunque dicha medida aunque se va a implementar y todavía no es efectiva.

FitzGerald (2002)<sup>306</sup> añade que la falta de coordinación entre las Administraciones tributarias de las distintas jurisdicciones es uno de los factores que favorece la fuga de capitales y la pérdida de recaudación, por lo que los países se preocupan por la dañina competencia tributaria que se produce entre sí. La competencia perniciosa entre Estados crea oportunidades para que se puedan diseñar esquemas fiscales que aprovechen estos regímenes, reduciendo la carga tributaria y escapando al control administrativo<sup>307</sup>.

Estos planteamientos regresan a un viejo debate acerca de si las potestades de las Administraciones tributarias nacionales son suficientes para afrontar los desafíos de la tributación en contextos internacionalizados o si, como Tanzi postuló hace algunos lustros, todo parece dirigirnos hacia la exigencia de una autoridad administrativa internacional<sup>308</sup>. La propuesta de una gobernanza internacional<sup>309</sup> no es, por cierto, un debate reciente y está presente recordándonos si es posible conseguir que los intereses comunes de toda la humanidad puedan tender puentes para que, más allá de las fronteras estatales y los poderes soberanos, se puedan establecer reglas que intervengan en la formulación de decisiones que se relacionan con asuntos cuya incidencia es mundial<sup>310</sup>.

---

<sup>306</sup> En ese sentido, refiere que: “Los actuales sistemas internacionales de tributación plantean problemas especiales, vinculados a: i) las dificultades para adquirir los posibles recursos fiscales generados por las empresas transfronterizas extranjeras y nacionales; ii) los costos económicos de la competencia tributaria entre países en desarrollo tendiente a atraer inversión extranjera, y iii) las consecuencias en términos de fuga de capitales y equidad social de la incapacidad de gravar los activos en el extranjero de los residentes.” FitzGerald, Valpy (2002). Cooperación tributaria internacional y movilidad del capital. En *Revista de la Cepal*, N° 77, pp. 67-82.

<sup>307</sup> Sobre competencia fiscal perniciosa se pueden revisar ver acápite 4.3 y 5.1 de esta tesis.

<sup>308</sup> Tanzi (1999a) proponía una administración tributaria encargada de una suerte de gobernanza tributaria global. *Vid.* Tanzi, V. (1999). Does the world need a World Tax Organization? En Amaf Razin y Efraim Sadka (eds.) *The Economics of Globalization*, Cambridge University Press, pp. 173- 186. Sobre ello, es difícil establecer –si acaso fuera posible– cuál podría ser la “norma fundacional” del Derecho tributario internacional, entendido como un derecho único, que pudiera convertirse en vinculante para todos los Estados.

<sup>309</sup> Para Contipelli (2016) con la gobernanza global se buscan los medios adecuados para que “las normas de control de acciones en el plan internacional, transnacional y local se compatibilicen en pro de la protección de los bienes públicos globales y de desarrollo humano con la distribución de beneficios considerando las asimetrías territoriales existentes en el mundo”.

<sup>310</sup> En materia de administración tributaria, Tanzi (1999b) se cuestionaba qué tipo de mandato tendría la Organización Tributaria Mundial que él propone. A lo que respondía que este dependería del poder que los países miembros quieran conferirle y de su grado de representación de toda la comunidad mundial. En ese sentido, “Como la imposición de gravámenes constituye una de las medidas gubernamentales de carácter más político, es improbable que, en esta coyuntura, los gobiernos de los países estén dispuestos a asignar a una organización de este tipo la capacidad de aplicar gravámenes. Hasta ahora no existe un ejemplo de organización supranacional a la que se le hayan conferido estas atribuciones. Ni siquiera la Comisión Europea tiene este poder.” Por dichas razones que esta institución tendría un papel de supervisión, distribución de información y provisión de un foro para el análisis. Cfr. Tanzi (1999). El impacto de la globalización económica en la tributación. En *Boletín AFIP* N° 25, agosto, p. 1499. El propio Tanzi en

Planteado en estos términos el debate, han surgido diversos planteamientos, como los que se asientan sobre una concepción de Estado constitucional cooperativo donde la idea fundamental reposa en cómo dar protección, más allá de las propias fronteras, a los bienes públicos globales, que vienen a ser aquellos con una extensión multinacional, en tanto son bienes compartidos por las diferentes naciones y que benefician a toda la humanidad<sup>311</sup>.

En esa línea, se afirma que un Estado constitucional cooperativo parte de un acercamiento entre el orden internacional, donde los problemas que se enfrentan en el orden interno no son más de uno u otro Estado, sino que pertenecen a un orden supranacional, que exige cooperación continua y mutua, que se justifica a partir de la intersección que existe entre las Constituciones de los diversos países <sup>312</sup> y, consecuentemente, compartiendo la soberanía estatal (Contipelli, 2016).

En esa medida, otra cuestión sobre la que es forzoso cuestionarnos es si los asuntos tributarios -por la reconocida relevancia que tiene la institución del tributo como herramienta de redistribución de riqueza y justicia y como medio de procura de recursos para los Estados-, pueden ser calificados como bienes públicos globales pues, a pesar de ser recursos que permiten el cumplimiento de las funciones de cada Estado en particular, es innegable que su fundamento y esencia radica en valores y principios cuyo sentido (la solidaridad, la equidad, la igualdad, la redistribución, etc.) expresan la esencia misma de lo que la dignidad humana exige para una convivencia pacífica y de bienestar para todos, por lo que si, por razones del mundo global, esta convivencia se produce en un escenario prácticamente sin fronteras, no existe razón para negarle calidad de bien público global.

De lo contrario, se podría convalidar una realidad que indigna a todos como es que quienes tengan las mayores capacidades contributivas puedan aprovechar las condiciones

---

1988, había expuesto en otro trabajo que podía llegar el día en que los países del mundo creen una 'Dirección Internacional Impositiva' para recaudar los impuestos que no pudieran ser recaudados por los distintos gobiernos y asignarlos ya sea a la provisión de bienes públicos internacionales o devolverlos a los países. Cfr. Tanzi (1988). Forces that Shape Tax Policy. En Stein, Herbert (ed.). *Tax Policy in the Twenty-First Century*. Nueva York: John Wiley and Sons), pág. 277, citado por Tanzi (1999b).

<sup>311</sup> Se debe tener presente, en ese sentido, que el Derecho Internacional, es el derecho que se aplica en las relaciones entre los Estados y que permite la formulación y celebración de los tratados internacionales que los vinculan, surge y se justifica por esa necesidad de relacionarse entre ellos, pero además porque se comparten intereses y objetivos comunes que impulsan esas relaciones. La cooperación pues, ha estado desde siempre, como motivación en el desarrollo del Derecho Internacional.

<sup>312</sup> Contipelli (2016) explica que los textos constitucionales han ido incorporando progresivamente cláusulas a favor de la cooperación internacional, a lo que él llama “una red de textos constitucionales” que favorecen la cooperación entre los pueblos.

de un mundo globalizado<sup>313</sup> para evitar pagar los tributos que les deberían corresponder, aprovechando la naturaleza de sus actividades desarrolladas en diversas jurisdicciones, gracias a esquemas tributarios que, por lo demás, “líquán” o hacen desaparecer (jurídicamente hablando) las ganancias que los grupos multinacionales obtienen<sup>314</sup>.

Ya hemos señalado que parte de la función tradicional de toda Administración tributaria es perseguir el cumplimiento tributario, que no es otra cosa que materializar el deber de contribuir de acuerdo con la capacidad económica que cada cual, pero aunado a ello, también tiene como función desplegar toda clase de actividades que permitan luchar contra el fraude fiscal y todas las formas de aminoración del coste tributario que el Derecho repudia. En esa medida, no es descabellado postular si acaso esta lucha contra el fraude y la elusión fiscal no se está consolidando ya como un bien constitucional que ha adquirido ribetes de un bien internacional, respecto del cual, además, las Administraciones tributarias locales deben ejercer acciones cooperativas a escala global.

Todo lo señalado hasta el momento permite reconocer la complejidad del Derecho tributario actual y su versatilidad como disciplina de alcance nacional pero también internacional<sup>315</sup>, en ese escenario surge naturalmente una siguiente cuestión por

---

<sup>313</sup> En el 2001, Tanzi en su trabajo “La globalización y la acción de las termitas fiscales” advertía que la globalización con el tiempo supondría un importante riesgo para la recaudación de los Estados y para la distribución de la carga impositiva. En ese sentido, las “termitas fiscales” serían los factores que, en el contexto de la economía globalizada, corroen los cimientos del sistema tributario. “Estas termitas forman parte de la evolución del “ecosistema” de la globalización, y aún está por verse si en definitiva socavarán el edificio fiscal.” (p. 34). Tanzi señala como termitas a: el comercio electrónico y las transacciones electrónicas; el dinero electrónico; el comercio dentro de una misma compañía; los centros financieros extraterritoriales; los instrumentos derivados y fondos especulativos de cobertura; la imposibilidad de gravar el capital financiero; las crecientes actividades en el exterior; y, las compras en el exterior. Tanzi (2001). La globalización y la acción de las termitas. En *Finanzas y desarrollo*, marzo, p. 34.

<sup>314</sup> A esta manera de proceder, como se sabe, se le ha venido a denominar planificaciones fiscales agresivas. Lago Montero (2015) explica que la planificación fiscal agresiva “aprovecha la facilidad para la constitución de empresas en territorios que colaboran poco o nada con las autoridades tributarias de otros países y que mantienen sistemas de baja o nula tributación. Y traslada, aparentemente, los beneficios obtenibles en un país en el que tributarían onerosamente a otro desde el que se opera, o dice que se opera, y en el que tributan poco o nada, merced a una o varias sociedades constituidas *ad hoc*. No es fácil poner coto a estas conductas.” Lago Montero (2015). Planificación fiscal agresiva. BEPS y litigiosidad. En *Ars Iuris Salmanticensis Estudios*. Vol. 3, diciembre, p. 57.

<sup>315</sup> Caamaño y Calderón (2002) usan el término “ensanchamiento” del Derecho Tributario para referirse a cómo la globalización ha supuesto un viraje hacia temas cada vez más internacionales, que aunque no lo ha convertido en un Derecho intrínsecamente internacional sí ha operado un cambio en la configuración de sus impuestos y de los sistemas tributarios nacionales que reciben sustancial influencia de los elementos internacionales. Cfr. Caamaño, M.A. y Caderón, J. M (2002). Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario? En *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, Nº 6, p. 180. Nosotros, por nuestra parte, creemos que existen muchos elementos para coincidir con que la transformación del Derecho tributario lo ha tornado en una materia cuya cabal comprensión demanda no solo un conocimiento de la teoría del tributo como instrumento de alcance nacional sino que el fenómeno tributario ostenta vértices internacionales sin cuyo estudio difícilmente se puede dominar dicha materia. En

interrogarse que es, si es posible sostener que hoy en día, existe un auténtico orden, sistema o régimen tributario internacional que represente el ordenamiento de reglas y principios en materia tributaria respecto del cual interactúan los ordenamientos internos recibiendo directamente su influencia<sup>316</sup> o, si por el contrario, la incidencia de la tributación internacional y la preocupación por su estudio es más un asunto que moviliza a las haciendas públicas por la preocupación de mantener sus niveles de recaudación y a la doctrina por un afán académico.

Los más escépticos<sup>317</sup> dudan de esta posibilidad pues encuentran en la soberanía de los Estados, el principal e inquebrantable impedimento para que exista un sistema de fiscalidad internacional, negando, además, que se pueda vislumbrar que en el futuro lo habrá. García Novoa (2015) expresa sus dudas sobre que a corto plazo exista un régimen fiscal internacional al no existir un poder fiscal internacional ni un gobierno global, y no parece que la OCDE sea el sucedáneo más adecuado. Sin embargo, desde hace décadas, y antes incluso de que se produjeran los primeros debates propuestos por la OCDE para discutir las acciones BEPS<sup>318</sup> se podía decir que existía un sistema de fiscalidad

---

particular, sobre la concepción del Derecho Internacional tributario, nos remitimos al acápite 4.2 de esta tesis.

<sup>316</sup> Pérez Luño (1997) refiere que la ley era antes el “cauce principal y normal de expresión de la voluntad normativa del Estado (...) que consideraba un atributo básico de su soberanía el monopolio del sistema de fuentes jurídicas. En las últimas décadas, ese panorama ha devenido obsoleto y hoy asistimos a la aparición de entes que discuten y comprometen, por encima y por debajo del Estado, su supremacía jurídica y, consiguientemente, la de la ley. Se trata de fenómenos que he propuesto denominar de *supra e infra estatalidad normativa*. La supraestatalidad normativa supone la adopción de reglas jurídicas comunes en el ámbito de ordenamientos diferentes, por efecto de explícitos actos de aceptación de la estructura normativa de determinadas organizaciones internacionales o supranacionales, o bien por el reconocimiento implícito de normas jurídicas fuera del área en la inicialmente fueron promulgadas” (pp. 548- 549).

<sup>317</sup> Carbajo Vasco es uno de los autores que más recelo ha mostrado en reconocer este régimen internacional y más bien denuncia la poca armonización que se ha conseguido en todos estos años. Ver, Domingo Carbajo Vasco (2013a). La crisis sistémica mundial y el sistema tributario. Disponible en <https://www.ciat.org/la-crisis-sistemica-mundial-y-el-sistema-tributario/>. El citado autor afirma que “las limitaciones que el concepto de la soberanía fiscal impone a las Administraciones tributarias, hacen que, aun existiendo incipientes formulaciones de un Derecho Internacional Tributario y de una buena gobernanza fiscal, la ausencia de una Autoridad Tributaria Internacional con competencias, en particular, sobre determinadas bases imponibles conlleve que la única fórmula pragmática para hacer frente a la internacionalización de los obligados tributarios y las bases imponibles con la que cuentan las Administraciones tributarias, sea fomentando los Convenios y Acuerdos Internacionales de asistencia mutua entre las mismas”. Carbajo Vasco, D. (2013). Novedades en el intercambio internacional de información con fines fiscales. En *El Derecho*, Francis Lefebvre, 1 de febrero de 2013, citado por García Novoa, C. (2015). Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos. En *Nueva Fiscalidad*, N° 3, p. 51, nota 5.

<sup>318</sup> Las acciones BEPS son un conjunto de medidas propuestas por la OCDE y el G20 en 2015, para que los países actúen y, en su caso, introduzcan algunas modificaciones en su normativa, para hacer frente a las conductas perniciosas que llevan a cabo las empresas multinacionales, quienes aprovechando de las ventajas de la economía globalizada y digital logran deslocalizar y desmaterializar sus operaciones

internacional caracterizado por dar respuesta a la forma en que se debía producir el reparto del poder tributario de los Estados<sup>319</sup>.

Uno de los autores a nivel internacional que más ha defendido esta idea es Avi-Yonah<sup>320</sup>, para quien el sistema fiscal internacional tiene entidad autónoma ya que existe como un conjunto de reglas y principios. Las reglas estarían conformadas por los diversos convenios existentes entre los países, bilaterales o multilaterales, más las normas internas de los países.<sup>321</sup>

La norma fundacional de este sistema tributario internacional sería el *corpus* formado por los numerosos Convenios para evitar la doble imposición (CDI) sucritos entre los Estados, así lo creen algunos como Brauner (2003<sup>322</sup>). Pero el problema para sostener algo así es que, jurídicamente, no se trata de una norma propiamente dicha, no es heterónoma sino que establecen obligaciones entre pares, lo cual se convierte en un primer gran escollo desde un punto de vista meramente conceptual.

---

afectando la recaudación de los Estados, disminuyendo o incluso anulando la tributación de los grupos económicos. BEPS es el acrónimo de “*Base erosion and profit shifting*” (traducido al español como erosión de la base imponible y traslado de beneficios). Las BEPS aluden a distintas formas de intervención para manipular, adulterar, reducir o modificar la base de cálculo de los impuestos, por ello se dice que “erosionan” dicha base imponible. El “traslado de beneficios” apunta al hecho cambiar la jurisdicción donde las ganancias afectas a impuestos deben tributar. Como es obvio, la riqueza obtenida en un país, debería tributar en dicho país. “Trasladar los beneficios” o forzar el lugar de tributación en busca de una imposición más barata no se condice con tal principio. La OCDE (2015) define BEPS como “la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer” beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades.” Documento OCDE: 10 preguntas sobre BEPS, recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

<sup>319</sup> Esta repartición debía producirse sobre la base de los criterios de residencia y fuente; la aplicación del principio de *arm's length* en la determinación de los precios de transferencia; y los fundamentos del concepto de establecimiento permanente. Cfr. García Novoa, 2015, p. 49.

<sup>320</sup> Avi-Yonah, R. S. (2007). *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime*. Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press 2007, pp. 2-4. A favor también de que sí existe sistema tributario internacional formado por convenios y normas internas de los países, Avi-Yonah cita a Hugh Ault, Yariv Brauner, Paul McDaniel, Diane Ring and Richard Vann, entre otros (p. 2).

<sup>321</sup> Este corpus, formaría parte del Derecho internacional público, según Avi-Yonah, entendido como un conjunto de normas positivas y reglas consuetudinarias. A juicio del autor, los Estados limitan su soberanía, en tanto siguen las normas de la costumbre internacional al momento de regular sus normas internas como al momento de suscribir sus convenios.

<sup>322</sup> “*Tax treaties are mainly bilateral and therefore limited in scope, and only a few, though powerful, countries have signed the popular OECD Model Treaty. Nevertheless, it still represents the closest existing analogy to a global (though partial) set of tax norms, and it widely influences the laws and treaties of OECD members as well as nonmember states*” Brauner, Y. (2003). *An International Tax Regime in Crystallization*. En *Tax Law Review*, N° 56, p. 261. Disponible en <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/9>

Es por ello que para algunos, la dimensión de ser un sistema o régimen tributario internacional solo se podría atribuir en tanto existiera además de un conjunto de normas consensuadas (CDIs y otros convenios), estándares, principios y recomendaciones que permitan poder hablar de un *todo orgánico* con capacidad de ser identificado como una unidad, con orden y finalidad propia que en este caso sería el regular las situaciones de fiscalidad internacional.

Avi-Yonah (2007) llega aun más lejos, y en su concepción del sistema tributario internacional, sostiene que hay reglas en el Derecho Tributario Internacional<sup>323</sup> con carácter consuetudinario que obligan a los Estados al negociar sus tratados, e incluso al regular su normativa interna, no pudiendo dejar de tomarlas en cuenta pues están revestidas de lo que se denomina la *opinio iuris*<sup>324</sup>. Se observa entonces que el sistema tributario internacional estaría articulado o vertebrado, fundamentalmente, con una normativa que supera lo que se denomina como una práctica concurrente, que los Estados se preocupan en cumplir pues juzgan que es obligatoria<sup>325</sup>.

Para el mismo autor, la fiscalidad internacional estaría regida por dos principios sustanciales. El primero, denominado de tributación única establecería los lineamientos frente a la cuestión referida a cuántos países pueden gravar una renta, y cuya expresión o consecuencia más importante se traduce en la obligación de eliminar la doble imposición. El segundo principio es el del beneficio que establece cómo debería ser dividida la potestad tributaria entre los Estados, y actualmente la solución a esta pregunta se decanta

---

<sup>323</sup> Sobre el uso de la denominación “Derecho Tributario Internacional “ o “Derecho Internacional Tributario”, véase el acápite 4.2 de esta tesis.

<sup>324</sup> La cita original es “... *the international tax regime rises to the level of customary international law. As usual, the hard question is whether countries not only follow a rule, but do so out of a sense of legal obligation (opinio juris)*” (pp. 9-10). En el Derecho Internacional, la “*opinio iuris*” es el elemento subjetivo de la costumbre. Para que un comportamiento pueda ser calificado como una costumbre y darle efectos jurídicos no solo basta la práctica reiterada (elemento objetivo) sino la conciencia o reconocimiento de que se trata de una conducta obligada y que es por ello que se realiza (elemento subjetivo). Como explica Hongler (2019): “*The opinio iuris as the subjective requirement means that, according to the case law of the ICJ, the relevant rule reflects a “belief that this practice is rendered obligatory by the existence of a rule or law requiring it”*”. Hongler, 2019, p. 151. La cita a la jurisprudencia de la Corte Internacional de justicia que hace el autor es a “North Sea Continental Shelf Cases (Federal Republic of Germany v. Denmark and Netherlands), p. 44”. *Vid.* Hogler, 2019, p. 151, nota a pie 797..

<sup>325</sup> En sentido, cita como ejemplo las disposiciones sobre precios de transferencia; así como se interroga sobre qué pasaría si un país regulara por vez primera un impuesto de sociedades, ¿acaso lo podría hacer regulando tal imposición directa sin adaptarse a los principios de la tributación internacional? El hecho que esto último no sea posible, evidencia la existencia de orden internacional que constriñe la libertad de los Estados para poder regular incluso internamente dicho impuesto. Cfr. Avi-Yonah, 2007, p. 6 y p. 9.

por el principio de que las rentas activas deberían ser gravadas en la fuente mientras que las pasivas deberían serlo en el país de la residencia<sup>326</sup>.

Ahora bien, si concluyéramos que existe un orden o sistema tributario internacional<sup>327</sup>, cabe una última cuestión que sería describir cuál es el contexto o realidad en el que dicho sistema se pretende aplicar. De esta suerte, caracterizamos el contexto de la tributación en tiempos globales diferenciando sus aspectos subjetivo y objetivo. En el aspecto subjetivo encontramos dos actores: a) Estados con poderes tributarios restringidos, pues ya no son los únicos actores o sujetos de la comunidad internacional; y, b) contribuyentes más conscientes (y agresivos) en sus propósitos de abaratar costes tributarios. En el aspecto objetivo se encuentran todas las características del mercado y la economía globalizados, que brindan innumerables oportunidades para realizar actividades desmaterializadas lo que permite que puedan escapar a los esquemas de tributación tradicionales que rigen en la mayoría de países.

La consecuencia es más que evidente, en el escenario internacional surgen dudas para determinar a qué Estado le corresponde el derecho a gravar o, lo que es lo mismo, quién debe quedarse con la capacidad contributiva que resulta gravable de las operaciones que se realizan en la economía global actual, en los casos que dicha capacidad tributaria pueda ser perseguible o determinable con relativa facilidad, lo que ha producido que actualmente el interés de los Estado vire, desde el punto que en el que se prestaba más atención a los problemas de doble imposición, hacia asuntos más alarmantes relacionados con la lucha contra la evasión y la elusión fiscal internacional que se han visto favorecidas por las condiciones de la economía mundial.

En efecto, en panorama tributario internacional actual es de amplio reconocimiento<sup>328</sup> que la elusión tributaria a escala internacional –aquella que no conoce de límites ni jurisdicciones- es una consecuencia inaceptable de la globalización económica y es responsabilidad de las legislaciones nacionales y de las administraciones tributarias el accionar contra ella. La interacción entre países, que discuten las mejores maneras de

---

<sup>326</sup> “...an international tax regime exists and that it has a coherent structure based on two principles: the single tax principle (that all income should be subject to tax once, not twice or more and not less than once) and the benefits principle (that active income should be taxed primarily at source while passive income should be taxed primarily at residence)” (p. 26).

<sup>327</sup> Este tema se desarrolla en el acápite 4.1.2 de esta tesis.

<sup>328</sup> La cantidad de entidades internacionales que se ocupen de la lucha contra la elusión es un indicativo claro. La OCDE en los últimos años, la Comisión Europea, el G-20, Ecofin, el Banco Mundial, el FMI, así como diversas entidades privadas y ONGs, entre otras, Oxfam, Fundación Global Justice Now.

aportar coherencia al orden tributario internacional, adquiere en dicho contexto mucha importancia. Los Estados saben que no pueden actuar solos y deben compartir medidas efectivas que consigan que cada uno conserve niveles de recaudación a pesar de los desafíos que plantea la economía cada vez más digitalizada y las formas de operar que estructuran las multinacionales.

Estos procesos de transformación normativa y colaboración entre Estados están lejos de significar una amenaza a los derechos de los contribuyentes (quienes podrían afirmar que solo han actuado amparados en las ventajas de la economía global digitalizada), sino que constituyen piedra angular en la recuperación y establecimiento de un orden tributario que no debe alterar principios mínimos y básicos como aquél que establece que ahí donde hay generación de riqueza debe poder exigirse el pago de impuestos, o como el de capacidad contributiva que exige que las cargas tributarias se apliquen bajo la consideración que todos deben contribuir al pago de impuestos en proporción a la capacidad contributiva que tienen. Un “orden tributario internacional” donde primen los valores de una tributación justa y equitativa, y que no permita que se produzcan maniobras para menguar las arcas fiscales de los Estados, es un propósito común de los países. De ahí que, el estandar actual sea el de la cooperación entre los Estados<sup>329</sup> para lograr medidas que puedan realmente significar un ataque contra las prácticas abusivas.

Es en este marco, y con las interrogantes que hemos dejado establecidas en este último acápite de este primer capítulo es que importa saber, principalmente, cómo las Administraciones tributarias deben afrontar los desafíos de la tributación actual y qué cambios han supuesto la implementación de las acciones BEPS, en particular, la dirigida a combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia (acción 5) y a exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva (acción 12), así como otras modificaciones sustanciales en el

---

<sup>329</sup> Andrés Aucejo, Eva (2018a) propone, partiendo de una concepción amplia de gobernanza fiscal que se debería contar con un Código global que permita regular, entre otros aspectos, la cooperación administrativa en materia tributaria que incluya las relaciones que ésta genera entre los distintos Estados y los Estados con instituciones internacionales, contribuyentes e intermediarios. *Vid.* Andrés Aucejo, Eva. (2018a). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. En *Derecho del Estado* N° 40, Universidad Externado de Colombia, enero-junio, pp. 45-85. *Vid.* también de la misma autora, la propuesta de Acuerdo Marco Mundial en materia de Cooperación fiscal internacional, comercio y gobernanza tributaria mundial. A saber: Andrés Aucejo, Eva; Mezang, Serge, Nicoli, Marco, Owens J. (dir.) (2022). General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance: A Proposal (Part I), *Review of International and European Economic Law*, Vol. 1, n. 1. (consultable online [www.rieeel.com](http://www.rieeel.com)).

entorno europeo dirigidas a fortalecer el intercambio de información automático (DAC<sup>330</sup> y DAC<sup>6331</sup>) y la cláusula general antielusión (ATAD<sup>332</sup>).

Estas reformas, normativas en algunos casos y de recomendaciones o estándares en otros, están contribuyendo al nacimiento de una conciencia cívica universal -no existente hasta el momento-, para conseguir una fiscalidad internacional en donde todos los contribuyentes paguen su parte justa<sup>333</sup>. Los Estados han actuado rápidamente para conseguir que estas acciones se discutan y se vayan implementando progresivamente, lo que conlleva importantes transformaciones en las actuaciones de sus Administraciones tributarias. Entre dichos cambios se tendrá que mejorar el cumplimiento tributario extrafronteras o extraterritorial y mejorar las relaciones que se establecen con los grandes contribuyentes, sin descuidar la lucha contra las prácticas abusivas que es, sin duda, el gran problema que afronta la fiscalidad internacional y es la razón que justifica la toma de acciones conjuntas.

#### **1.2.4.1 La construcción de un nuevo orden tributario internacional: La cooperación entre Estados como principio básico de la Fiscalidad Internacional.**

La tributación cambia al ritmo de las sociedades y de la economía, y ello es una constatación más palpable en este siglo en el que presenciamos como la economía digital y la globalización económica han puesto en jaque el ordenamiento tributario internacional tradicional, en crisis los principios clásicos del reparto de poder impositivo entre Estados y ha impuesto inmensos desafíos para lograr una tributación equitativa y justa, y un

---

<sup>330</sup> Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad.

<sup>331</sup> Directiva (UE) 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.

<sup>332</sup> Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior.

<sup>333</sup> La justicia como elemento nuclear en la mejora de los sistemas tributarios está presente en los últimos años de manera más enfática. Así, por ejemplo, en materia de impuesto de sociedades, la Comunicación de la Comisión Europea del 17 de junio de 2015, Un sistema de imposición a las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación, COM (2015) 302 final; la Comunicación de la Comisión Europea del 21 de septiembre de 2017 para Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital, COM (2017) 547 final.

sistema que responda de modo eficaz al reto de enfrentar la planificación agresiva y la elusión internacional<sup>334</sup>.

Con cargo a que muchos de los conceptos que acabamos de señalar sean abordados con mayor profundidad en páginas siguientes, tocaremos brevemente en este acápite la cuestión de cómo hemos transitado de una comunidad internacional compuesta de soberanías muy individualistas hacia uno en el que la acción estatal en materia tributaria casi no puede plantearse en términos unilaterales. De un lado, para el diseño normativo de los sistemas tributarios<sup>335</sup> pues no se puede soslayar la competencia fiscal entre Estados (y que esta se torna a veces perniciosa<sup>336</sup>) y, del otro lado, la actividad de Administraciones tributarias que no pueden actuar en el ámbito internacional sino lo hacen a través de un mecanismo de colaboración con sus pares<sup>337</sup>.

---

<sup>334</sup> Desde luego, no solo en el campo de la tributación se han visto los efectos de la globalización económica y los riesgos que ella produce. Por ejemplo, en materia de blanqueo de capitales, la acción decidida de la GAFI (Grupo de Acción Financiera Internacional) que desarrolla políticas contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo, cuyas Recomendaciones apuntan a una fuerte cooperación internacional (policial, judicial, administrativa) y coordinación de autoridades para alcanzar los objetivos de mayor transparencia y prevención. En ese sentido, las 40 Recomendaciones de la GAFI han sido denominadas como “*The crown jewel of soft law on money laundering*”. Cfr. Bachus, Alison. (2004). From Drugs to Terrorism: The Focus Shifts in the International Fight Against Money Laundering after September 11, 2001. En *Arizona Journal of International & Comparative Law*, Vol. 21, Nº 3, pp. 835-872. Citado por, Olesti Rayo, Andreu. (2015). La coordinación de los Estados miembros de la Unión Europea en la lucha contra el blanqueo de capitales. En Donaire Villa, F.J. y Olesti Rayo, A. (coords.), *Técnicas y ámbitos de coordinación en el espacio de libertad, seguridad y justicia*, pp. 229-254.

<sup>335</sup> “Se parte de la base de que la globalización ha limitado considerablemente el poder de los Estados como entes autónomos e independientes que se relacionan entre sí en un plano de igualdad con los demás Estados. En el momento presente los Estados ya no son tan autónomos e independientes a la hora de establecer una determinada política fiscal o dotar al sistema tributario de una concreta configuración”. Calderón Carrero, (2012). La globalización económica y su incidencia sobre el Derecho Financiero y Tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales? En *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, Nº 16, p. 359.

<sup>336</sup> Como explica Carbajo Vasco (2013a) como no existe “un elenco articulado de tributos y aplicación de los mismos, regulado por unos principios tributarios comunes y al servicio de determinados objetivos” no es posible hablar, en estricto, de un sistema tributario mundial, y ello conlleva que ante la ausencia de armonía se desate una “competencia desaforada, apareciendo “*free riders*” (paraísos fiscales y regímenes de baja tributación) que se aprovechan de la libre circulación de factores productivos y de esta competencia fiscal dañina” Vid. Carbajo Vasco, D. (2013a). La crisis sistémica mundial y el sistema tributario. CIAT. Disponible en <https://www.ciat.org/la-crisis-sistemica-mundial-y-el-sistema-tributario/>. Los paraísos fiscales representan como ha enfatizado Stiglitz “el lado oscuro de la globalización” y una de las razones por las que la globalización no ha funcionado. Joseph Stiglitz, 2016, ante la comisión de investigación sobre los «Papeles de Panamá» creada por el Parlamento Europeo (16.11.2016, noticia en línea [https://multimedia.europarl.europa.eu/es/tax-havens-are-the-dark-side-of-globalisation-says-former-panama-advisor-joseph-stiglitz\\_N003-161116-001\\_ev](https://multimedia.europarl.europa.eu/es/tax-havens-are-the-dark-side-of-globalisation-says-former-panama-advisor-joseph-stiglitz_N003-161116-001_ev)).

<sup>337</sup> Calderón Carrero (2015), lo explica en estos términos: “Se alude a la «independencia administrativa u operacional» como la capacidad que tiene un Estado para «gestionar» su sistema tributario sin asistencia de las autoridades fiscales de otros países. Se considera que un Estado posee tanta o más soberanía fiscal cuanta más «independencia administrativa u operacional» ostenta. A este respecto, se ha observado como en el contexto actual la mayor parte de los países miembros de la OCDE ha visto reducida o limitada su

En esa línea, Carbajo Vasco (2013b)<sup>338</sup> señala que

La conservación del principio de soberanía nacional, los nacionalismos, las diferentes políticas económicas, etc., impiden concebir una AT de nuevo cuño que gestione internacionalmente un sistema tributario de nueva conformación; sin embargo, la presión de la globalización, la necesidad de responder a las posibilidades abiertas para el fraude fiscal y la evasión internacionales, la creación de una conciencia cívica que exige una respuesta mundial a problemas mundiales y la propia presión de los mercados han ido diseñando instrumentos de cooperación, auxilio y asistencia entre AATT nacionales.

La debilidad del sistema de fiscalidad internacional al carecer de un órgano o entidad internacional que ostente un poder tributario global, dada la fuerte presencia individualista de los Estados sobre la base de una muy asentada soberanía fiscal, ha sido remarcada por autores como Thuronyi (2001<sup>339</sup>), Tanzi (1999) o Ring (2001<sup>340</sup>). La falta de una entidad que cree reglas tributarias que incidan en el ámbito interno de los países es, probablemente, un paso muy difícil de conseguir. Ni tan siquiera en el ámbito europeo, en el que existen materias como la imposición directa que no ha sido cedida a la competencia comunitaria, es fácil de lograr. Por lo que apuntar hacia esa dirección puede suponer un esfuerzo vano. Por ello es que, los autores se han decantado más bien por una propuesta en que esa autoridad única pudiera cumplir funciones de Administración tributaria mas no normativa o incluso que cumpla las funciones de un tribunal

---

soberanía fiscal al experimentar una clara reducción de su «independencia administrativa». Esta reducción del nivel de «independencia administrativa» experimentada por los diferentes Estados que proyectan su poder tributario sobre hechos imponderables transfronterizos se está tratando de compensar a través de una más intensa cooperación internacional vía intercambio de información tributaria y asistencia en la recaudación” (pp. 345-346).

<sup>338</sup> Carbajo Vasco, D. (2013b). Novedades en el intercambio internacional de información con fines fiscales. En *El Derecho*, Francis Lefebvre, 1 de febrero de 2013.

<sup>339</sup> Thuronyi, Víctor. (2001). International Tax Cooperation and a Multilateral Treat. En *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 26, Nº 4, pp. 1641-1681. Propone Thuronyi que lo mejor sería contar con un tratado multilateral, lo cual exige voluntad política para conseguir un nivel de armonización. Su propuesta incluye no solo el tratado multilateral, que podría convivir con los demás bilaterales, sino también una agencia o entidad internacional para la cooperación en materia tributaria que se encargue de la administración y eventuales conflictos respecto de este tratado multilateral.

<sup>340</sup> Ring, Diane M. (2001). *Prospects for a Multilateral Tax Treaty*. En *Brooklyn Journal of International Law*, Nº 26, Nº 4, pp. 1699- 1709. Comenta esta autora que sobre la propuesta de Thuronyi de poder contar con un tratado multilateral y, sobre todo, para lograr una mayor cooperación entre países, es necesario el acuerdo político y definir la toma de decisiones a partir de una organización internacional.

internacional en materia tributaria<sup>341</sup>, sin perjuicio de la existencia de otros estudios que han reivindicado la necesidad de un organismo mundial en estas materias<sup>342</sup>.

El consenso sobre cuál órgano debería encargarse de esta materia, o qué características tener, aun no ha llegado y a pesar de que el liderazgo en reformas tributarias lo tiene hace algunas décadas la OCDE, se le cuestiona su escasa representatividad de los países que no son del primer mundo como para pensar que debiera recaer en ella semejante responsabilidad. En ese sentido, es claro que cualquier acercamiento real a una entidad fiscal mundial no puede provenir solo desde los países desarrollados<sup>343</sup>. Y en ese sentido un mérito que se puede destacar en la implementación del Plan de Acción BEPS, es que la OCDE haya optado por hacerlo con gran apertura mediante el Marco Inclusivo en el que pueden participar no solo países miembros sino también terceros países.

---

<sup>341</sup> Vid. Pistone, Pasquale. (2010). La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional. En *Revista Derecho Tributario Global Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Argentina, 1, pp. 129-145. Sobre tal asunto, se puede revisar también un trabajo de Owens, Jeffrey; Gildemeister, A.E.; y Turcan, L. (2016). Proposal for Mandatory Dispute Resolution. En *Tax Notes International*, junio, 2016, pp. 1006 y ss. El tratadista italiano Manglio Udina (1949), también propuso, en su tiempo, la creación de un Tribunal fiscal internacional encargado de conocer las controversias entre los Estados relativas a las normas internacionales en materia tributaria y, también, con competencia para conocer los recursos planteados por los particulares. Al respecto sostiene también el autor que tras asentarse los principios del derecho tributario internacional, se podrá constituir esta *Corte Fiscale Internazionale* en materia tributaria, completándose así “*il quadro degli organi giurisdizionali collettivi*” que estaría formado por la Corte Internacional de Justicia, la Corte Internacional de Derecho privado, la Corte Penal Internacional, una Corte administrativa internacional y la Corte fiscal internacional (pp. 64-65). Cfr. Udina, Manglio. (1949). Sulla creazione d’una Corte internazionale per le controversie in materia tributaria. En *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, pp. 54-65. Disponible en <https://www.byterfly.eu/islandora/object/librib%3A46914#page/74/mode/2up>.

<sup>342</sup> Entre algunos de los estudios más actualizados que reivindican la necesidad de un organismo mundial de tales características puede ser consultado el artículo de Andrés Aucejo, Eva. (2020). The primary legal role of the United Nations on international Tax Cooperation and Global Tax Governance: Going on a new International Organization on Global Tax Cooperation and Governance under the United Nations “Family”. En *Revista Educación y Derecho. Education and Law Review*, Núm. 21 (2020), Fiscalidad y Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), pp. 1-34. Disponible en <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31297>. Esta autora, pone el enfoque en la necesidad de que se cree dicho organismo o agencia mundial, pero que el mismo dependiera de las Naciones Unidas, pasando a ser uno más de los organismos mundiales de “la familia ONU”, para cuya fundamentación explícita toda una serie de argumentaciones legales sobre el Rol Legal Primario de la ONU en el “Global Legal Order”, en las cuales descansa –a su juicio- la necesidad de que dicho Organismo “cuelgue” precisamente de las Naciones Unidas y no de otro tipo de organizaciones internacionales como podría ser la OCDE.

<sup>343</sup> Rocha (2017) reflexiona acerca de este asunto para explicar cómo es posible hablar de un imperialismo en materia tributaria, relacionado con la “exportación” que hacen los países desarrollados del régimen tributario internacional. En ese sentido, el imperialismo tributario internacional vendría a ser “*the transformation of certain tax criteria that favor the interests of developed economies into international tax standards that become considered as basic principles of international taxation*”. Cfr. Rocha, Sergio André. (2017). The other side of Beps: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”. En Rocha, S.A. & Christians, A. (edits.) *Tax Sovereignty in BEPS Era*, p. 188. Disponible en [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3048852](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3048852)

Ahora bien, volviendo al tema y tratando de destacar los esfuerzos de cooperación para una buena gobernanza fiscal internacional<sup>344</sup> para hacer frente a la internacionalización del fenómeno tributario<sup>345</sup> (tanto de los sujetos contribuyentes como de sus bases imponibles), la asistencia mutua entre Administraciones es el concepto más amplio sobre el que han girado los primeros acercamientos para la cooperación entre Estados<sup>346</sup>. La asistencia mutua involucra diversas aristas, una de ellas, y quizás la más importante, sea el intercambio de información, el cual resulta imprescindible dada la masividad de datos del cumplimiento tributario que dificultan enormemente no solo la oportunidad en que se accede a ella (y así anticiparse a los riesgos fiscales) sino de control efectivo que puedan realizar las Administraciones tributarias locales<sup>347</sup>.

---

<sup>344</sup> La estrategia de fortalecimiento de la cooperación que se ha venido impulsando y el establecimiento de normas comunes en la UE ha llevado a que se insista con la buena gobernanza en el ámbito fiscal. Así, la Comunicación relativa precisamente al fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal (COM (2009) 201 final de 28 de abril de 2009). *Vid.* Martínez Giner. (2012). El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos. En Collado, M.A. y Moreno, S. (coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio de información tributaria*. Barcelona: Atelier, p. 75.

<sup>345</sup> Para estudios actualizados en materia de *Global Tax Governance*, puede consultarse, entre otros: - Owens, Jeffrey; Andrés-Aucejo, Eva; Nicoli, Marco; Sen, Julius; Olesti-Rayó, Andreu; López Rodríguez, Juan; Pinto Nogueira, Joao Felix (dirs.). Andrés Aucejo, Eva y Olesti Rayó Andreu (eds.), (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters;

- Andrés Aucejo, Eva. (2018b). The Global Tax Model: Building modernized Tax Systems Towards on International Tax Cooperation and Global Tax Governance Architecture for Sustainable Development & Equity Societies (Ongoing UN 2030 Agency). In Andrés Aucejo, Eva (ed.); Owens, Jeffrey; Pistone, Pasquale; Andrés Aucejo, Eva. (Dirs.). (2018). *International administrative cooperation in fiscal matters and international tax governance*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, pp. 121-140. En este acucioso trabajo la autora desarrolla una Teoría General sobre Gobernanza Mundial Internacional y en él se recogen todas las disposiciones de la Unión Europea en materia de gobernanza tributaria internacional, para desarrollar después, un concepto mucho más amplio de lo que debería constituir una *Global Tax Governance*, que supera con creces, el estrecho marco de conceptualización de la UE en esta materia.

-Andrés Aucejo, Eva; Mezang, Serge; Nicoli, Marco y Owens, Jeffrey (dir.). (2022). General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I). En *Review of International and European Economic Law*, Nº 1, 2022, pp. 5-22. Disponible en [www.rieeel.com](http://www.rieeel.com).

<sup>346</sup> Ver también, Andrés Aucejo, Eva. (2018a). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance (*op. cit.*). Consultable online.

<sup>347</sup> Desde el año 2000, el Foro Global es el marco multilateral para los trabajos de la OCDE y países no miembros en materia de transparencia e intercambio de información. Antes del Foro, se puede ubicar el Informe de 1998 de la OCDE sobre prácticas fiscales perjudiciales (*Harmful Tax Competition*) que ya apuntaba a la necesidad de una mayor transparencia en el sistema fiscal internacional. En 2011, el Informe de la OCDE “*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*” fue en la misma línea señalando la necesidad de una mayor transparencia para hacer frente a la planificación fiscal agresiva. En esa línea, la Directiva 2011/16 sobre intercambio de información y sus sucedáneas (ver notas a pie 308 y 309), han reforzado en la UE el compromiso por una estrecha cooperación en materia de intercambio de información tributaria relevante. El Trabajo del Foro Global que continua muy activo se ve reforzado el Centro de Colaboración e Información Conjunta sobre Refugios Tributarios Internacionales

Pues bien, aunque la colaboración de los Estados ha estado presente entre los Estados sobre todo en lo que respecta al intercambio de información y ello es un avance, los problemas asociados a la desviación de los beneficios empresariales y la erosión de bases imponibles, abrieron una etapa en la que la colaboración ha dado paso a un nivel de cooperación más estrecho en diversos aspectos de la fiscalidad internacional en el que ya no solo se cuenta el intercambio de información<sup>348</sup>.

Así, por ejemplo, la extensa red de CDIs vigentes (sobre todo lo bilaterales) han sido revisados, adecuados y actualizados como fruto de la implementación de la Acción 15 del Plan BEPS que prevé un tratado Multilateral por el cual, al suscribirlo, los CDI de los Estados pueden quedar actualizados cumpliendo los nuevos estándares. Ello muestra, cómo en este aspecto, “el Proyecto BEPS representa una magnífica oportunidad para lograr una cooperación más amplia que no debería ser desaprovechada por los Estados miembros. Esta realidad ha sido recientemente estudiada por la Comisión Europea, a través de su Informe sobre “*Removing cross-border tax obstacles. Organisation and practices in Member States’ tax administrations*”<sup>349</sup>.

También el ámbito de la Acción 1, sobre cómo gravar la economía digital se ha debido efectuar trabajos e intentar acuerdos a los que solo se pueden llegar mediante un estandar más elevado de cooperación que el que reinaba antes del Plan BEPS<sup>350</sup>; así como la implementación de las Acciones 5, 12 y 13, dirigidas directamente a incrementar la

---

(JITSIC, por sus siglas en inglés) del Foro sobre Administración Tributaria que constituye una plataforma internacional para una mayor cooperación en esta materia.

<sup>348</sup> Defiende una posición contraria a incrementar los niveles de cooperación como única fórmula o cauce para mejorar el sistema fiscal internacional y lograr unos resultados de gobernanza fiscal equitativos. Tsilly, Dagan. (2018). *International Tax Policy between competition and cooperation*. Cambridge University Press.

<sup>349</sup> Vid. Ribes Ribes, Aurora. (2017). La multilateralidad en la fiscalidad internacional al hilo de la acción 15 BEPS. En Hoyos Jiménez, C.; García Novoa, C.; Fernández C., Julio A. (dirs.). *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Disponible en <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/70287?locale=en>

<sup>350</sup> Así puede leerse en el Informe Provisional de 2018 de la OCDE, *Arising digital economy* (OCDE, 2018b) “Dada la disponibilidad y la posibilidad de acceso a «datos masivos» o macrodatos, es necesario intensificar la cooperación internacional entre administraciones tributarias, principalmente en lo concerniente a la información sobre los usuarios de plataformas en línea en su condición de parte integrante de iniciativas como la economía colaborativa (sharing economy) y economía por encargo (gig economy), con el fin de garantizar el pago de los impuestos devengados por los ingresos percibidos. El Foro sobre Administración Tributaria (FAT) desarrollará, en colaboración con el Marco Inclusivo, diversas herramientas prácticas para intensificar la cooperación entre administraciones tributarias y examinará también las repercusiones fiscales de las nuevas tecnologías (tales como las criptomonedas y la tecnología de contabilidad distribuida o blockchain)” (p. 2).

transparencia del sistema fiscal internacional suponen un paso importante hacia un nuevo nivel cooperativo.

Por ello, estamos de acuerdo con Chistensen and Hearson (2019)<sup>351</sup> que, en general, en el ordenamiento fiscal internacional está en marcha una "revolución de la transparencia", que además garantiza "un intercambio global seguro de datos críticos para el cumplimiento tributario nacional" no solo por el nuevo estándar de intercambio automático sino por el desarrollo de infraestructura tecnológica, lo que permite a los Estados controlar su flujos de capital transfronterizo<sup>352</sup>.

Un último aspecto a destacar y que confirma este nuevo estándar de cooperación entre países, es que todos los cambios sobrevenidos tras el lanzamiento e implementación del Plan BEPS se ha hecho con apertura e invocación a la participación de terceros países, lo cual no solo dota de mayor legitimidad a estas iniciativas sino que es testimonio de la convicción adquirida sobre que las transformaciones planteadas en estos temas tributarios de gran envergadura no podrían hacerse sin mirar a los países en vías de desarrollo porque estos forman parte del escenario global y sin su participación sería imposible dotar de un mejor nivel de coherencia transparencia y equidad el sistema fiscal internacional.

#### **1.2.4.2 La plataforma para la Cooperación internacional en materia de impuestos de la OCDE, IMF, UN y WBG: The Plattform for Collaboration on Tax (PTC).**

Para cerrar el primer capítulo de esta tesis y como una muestra adicional de los nuevos espacios que se abren en la cooperación internacional en materia tributaria, especialmente en lo que refiere a mejorar el trabajo de las Administraciones tributarias en pos de las actividades de elusión tributaria, destacamos la creación de la Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria conformada por el Fondo Monetario Internacional (FMI), la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), la Organización de las Naciones Unidas (ONU) y el Banco Mundial (BM).

En la misma línea de lo que hemos visto han pasado a ser considerados bienes globales y que demandan el interés y la acción conjunta de los Estados, se han establecido

---

<sup>351</sup> Cfr. Christensen, Rasmus C. & Hearson, Martin. (2019). The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis, En *Review of International Political Economy*, Vol. 26, N° 5, p. 1082. 1088, DOI: 10.1080/09692290.2019.1625802

<sup>352</sup> Sobre estos particulares véase también Andrés Aucejo, Eva. (2018a). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance (*op. cit.*).

como grandes retos mundiales del siglo XXI el enfrentar las distintas formas de pobreza, poner fin a las desigualdades, los cambios sociales y económicos y, especialmente, cambios los ambientales con la urgencia de paliar los efectos del calentamiento global. Con tal fin, en septiembre de 2015 fueron establecidos por la Asamblea General de las Naciones Unidas (ONU) os Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), para abordar dichos retos globales. Y en la Agenda 2030 se pone de relieve la relevancia de la fiscalidad para el cumplimiento de estos ODS<sup>353</sup>.

En efecto, para el cumplimiento de estos Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), se requieren recursos y tienen por ello una importancia crucial los impuestos en este cometido. Así pues, aprovechando el incremento de la cooperación internacional entre países a propósito del Proyecto de acciones BEPS, el intercambio automático de información, entre otras medidas con impacto global, se vio por conveniente crear la Plataforma de Colaboración en Materia Tributaria para aumentar la participación de los países en desarrollo en los debates sobre política fiscal internacional en procura de una colaboración más intensa a partir de dicha Plataforma.

Los ámbitos concretos en los que la Plataforma busca trabajar son, por lo menos, los siguientes<sup>354</sup>: El fortalecimiento de la cooperación internacional en materia tributaria (especialmente incorporando a los países en desarrollo mediante la elaboración de guías prácticas en materias que lo requieran); La creación de instituciones mediante estrategias para la generación de ingresos a medio plazo (mejorando los regímenes tributarios<sup>355</sup> y

---

<sup>353</sup> Vid. Owens J., Lennard, M. Andrés-Aucejo, E. (2020). Financing for Sustainable Development: “Taxation and Sustainable Development Goals. Policymaking on Taxation, International Tax Cooperation and Global Tax Governance as a main financial source of 2030 UN. [PART I]. En *Revista de Educación y Derecho – Education and Law Review*, N° 21, 2020; y, Owens J., Lennard, M. Andrés-Aucejo, E. (2020). Financing for Sustainable Development: “Taxation and Sustainable Development Goals. Policymaking on Taxation, International Tax Cooperation and Global Tax Governance as a main financial source of 2030 UN. [PART II]. En *Revista de Educación y Derecho – Education and Law Review*, N° 21, 2020.

<sup>354</sup> <https://www.bancomundial.org/es/news/statement/2018/02/16/platform-for-collaboration-on-tax-first-global-conference-on-taxation-and-sdgs>

<sup>355</sup> “El objetivo de la reforma de las leyes fiscales en los países en desarrollo es cerrar las lagunas que hacen que estas naciones sean refugios fiscales, interfiriendo con los movimientos financieros y de mercado, y reduciendo una posible recaudación de impuestos de otro estado. En otras palabras, la ONU aboga por la cooperación entre los países desarrollados y en desarrollo para lograr una mejor armonización entre las políticas fiscales adoptadas por sus países miembros, lo que haría que la recaudación fuera más efectiva y financiara la asistencia de los Estados y las políticas redistributivas.” Marcelino, J. Jorge. (2020). La Lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional como fuente de financiación del Desarrollo Sostenible. En *Revista de Educación y Derecho*, N° 21, p. 5. Disponible en <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.32162>

planificando ingresos que sean coherentes con los objetivos para el Desarrollo); La promoción de alianzas y el compromiso de las partes interesadas.

Particularmente, para impulsar la agenda en materia tributaria internacional se propone apoyar a los países en desarrollo a abordar las cuestiones relativas a la transparencia fiscal y la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios<sup>356</sup>, incluidos los tratados. Se quiere analizar e informar sobre los cambios del entorno fiscal internacional y los impactos que estos producen. Y también se plantea colaborar estrechamente con el Foro sobre Administración Tributaria para que los países en desarrollo puedan conocer y acceder a la experiencia y las buenas prácticas en materia de administración tributaria.

Todo lo comentado, aunque de forma breve, se alinea con las conclusiones principales de este capítulo acerca de la importancia que tienen los recursos tributarios en el cumplimiento de los propósitos estatales, y ahora también en los objetivos para el desarrollo sostenible; y el papel fundamental que recae en las Administraciones tributarias para resguardar el cumplimiento del deber de contribuir, lo que en el ámbito internacional supone poder participar de los espacios cooperativos, como es el caso de esta Plataforma, para poder enfrentar los graves problemas que suponen la elusión tributaria con dimensión internacional cuyos efectos nocivos efectos en la recaudación son perversos e indudables.

---

<sup>356</sup> En el trabajo de esta Plataforma se ha hecho explícita la necesidad de cortar el avance de los esquemas fiscales que merman los recursos de los Estados con consecuencias graves en la equidad, en la igualdad y que, en general, impiden que se trabaje en alcanzar los objetivos para el desarrollo: “(...) las estructuras fiscales afectan a la sociedad y la economía de diversas formas que van más allá del estricto enfoque financiero: la igualdad, en sus múltiples dimensiones, tiene un efecto sobre las inversiones y el crecimiento; el empoderamiento de las mujeres; la sostenibilidad del medio ambiente; la extracción de recursos naturales; y otras muchas importantes preocupaciones para la consecución de los ODS”. *Vid.* <https://www.bancomundial.org/es/news/statement/2018/02/16/platform-for-collaboration-on-tax-first-global-conference-on-taxation-and-sdgs>

## **Capítulo 2: El conflicto entre el interés por la recaudación y las prácticas tributarias abusivas**

### **Introducción.**

Hemos explicado en el capítulo 1 que el propósito fundamental y rol determinante de la Administración tributaria es garantizar que todos aporten de modo equitativo al sostenimiento de los gastos públicos. De tal manera que, mediante sus actividades comprobadoras y de inspección, la Administración tributaria realiza y torna concreto el deber de contribuir cuyo valor es indiscutible y piedra angular, junto al principio de capacidad económica, de todo sistema tributario que se diga justo. Por ello, se puede afirmar que toda Administración tributaria trabaja por el aseguramiento del deber de contribuir y la plena eficacia de los principios de justicia tributaria.

Los contribuyentes, por su parte, si bien están obligados por el deber de contribuir, tienen derecho a pagar solo los tributos que efectivamente correspondan a las actividades que realizan o los hechos gravados en los que han incurrido. En esa medida y, partiendo de la premisa que los ciudadanos tienen el derecho a organizar sus actividades de la manera que juzguen más conveniente, el cumplimiento de las obligaciones tributarias no debería entrar en conflicto con la denominada libertad de configuración jurídica de las actividades privadas. Sin embargo, en la práctica se constatan las dificultades que se producen cotidianamente para discernir si los sujetos han actuado en ejercicio de dicha libertad o si, por el contrario, lo han hecho en búsqueda de un ahorro tributario no permitido.

Así, la Administración tributaria controla el cumplimiento tributario verificando la correcta determinación de las obligaciones tributarias y persiguiendo el fraude fiscal por tratarse de una conducta reprimible que resquebraja el mandato constitucional que todos deben contribuir al sostenimiento de la carga pública de acuerdo con su capacidad económica. En el control del cumplimiento tributario y como única vía para considerar legítima su actuación, la Administración tributaria debe ejercer sus potestades alineada con el respeto de los principios tributarios y los derechos constitucionales de los

ciudadanos, entre los que se encuentra la libertad de configurar los negocios privados, cuyo límite natural está en el abuso de tal derecho, conducta claramente proscrita en un Estado Constitucional de Derecho.

Es evidente que las prácticas abusivas de los contribuyentes ponen en riesgo el sostenimiento financiero del Estado y constituyen un ataque a las bases constitucionales sobre las que reposa el instituto tributario cuyo fundamento final está en el deber de contribuir con equidad y de acuerdo con las diferentes capacidades contributivas. Por dicha razón, las formas de evitamiento del deber de pagar los tributos han sido y son materia que despierta el interés de la doctrina tributaria<sup>357</sup> y de diferentes ramas del conocimiento, diferenciando las que pueden calificar como benignas frente a las más agresivas. A pesar de ello, no hay acuerdo entre los autores sobre cómo establecer una real distinción entre ellas ni tampoco sobre la manera en que los Estados deberían reaccionar<sup>358</sup>.

En ese marco, en este segundo capítulo se plantea el estudio primero desde una aproximación interdisciplinaria que nos permita entender el comportamiento de los contribuyentes frente al pago de los tributos dedicándole atención, también, a la denominada moral tributaria. Luego, nos detenemos a estudiar el grupo de comportamientos que conforman la categoría de la resistencia a la aplicación de los tributos. Posteriormente estudiaremos el derecho del contribuyente de configurar sus actividades privadas y sus límites. Finalmente, nos ocupamos de los problemas derivados de la aplicación tributaria para entender cómo las características de la norma tributaria y el encaje de los hechos tipificados en ella determinan los elementos clave para entender los fenómenos elusivos o abusivos.

---

<sup>357</sup> En España: Albiñana, Simón Acosta, Eugenio González, Ferreiro Lapatza, Rosembuj, Falcón y Tella, Palao Taboada, Escribano López, Pérez Royo, García Novoa, Ruiz Almendral, Soler, García Berro, entre otros; en Sudamérica: Dino Jarach, Giuliani Fonrouge, Valdés Costa, Villegas, Spisso, Tarsitano, por citar algunos.

<sup>358</sup> Como señala Palao Taboada (2009): “Trazar el límite entre el fraude de ley y la economía de opción o elusión legítima del impuesto, aprovechando con habilidad las posibilidades de configuración jurídica de las actividades privadas, pero sin deformar ni vaciar de contenido los negocios jurídicos, entraña, como toda aplicación de la ley, un juicio valorativo, que ha de hacerse caso por caso. Por consiguiente, es vano el intento de marcar dicho límite por medio de definiciones abstractas, ninguna de las cuales, sea la fórmula de la Ordenanza alemana, sea la de la Ley General Tributaria o cualquier otra imaginable, puede conseguirlo. La lucha contra el fraude a la ley no tendrá nunca fin, pues es la lucha misma por el Derecho.” Palao Taboada, Carlos. (2009). Aplicación de las normas tributarias y elusión fiscal. Madrid: Lex Nova, p. 114)

## 2.1 Libertad de configuración jurídica de las actividades privadas.

### 2.1.1 Actitudes frente a los tributos. Resistencia al deber de contribuir y moralidad tributaria.

El Estado, como se sabe, goza de poder tributario y los tributos constituyen detractos de parte de la riqueza de los particulares a favor de las arcas fiscales. Si bien para que los tributos sean exigibles deben ser creados respetando el marco constitucional y sin sobrepasar los límites a que se somete dicha potestad estatal, ello no enerva el hecho de que todo tributo afecta parte de la riqueza de los sujetos y, en esa medida, su cumplimiento impone un sacrificio personal. Por dicha razón, el cumplimiento voluntario en el pago de los tributos no siempre es fácil de conseguir<sup>359</sup> y ha sido preocupación constante de los gobiernos a lo largo de la historia<sup>360</sup>.

Las tensiones que se producen entre el ejercicio legítimo del poder tributario que hace el Estado y el derecho a la propiedad que tienen los ciudadanos son numerosas, naturales y, además, permanentes. De ahí que las respuestas de los individuos a la aplicación de los tributos no suelen ser las esperadas por el ente público<sup>361</sup>.

El comportamiento de los contribuyentes frente a la aplicación de los tributos es un fenómeno que ha convocado el interés de la ciencia jurídica que ha constatado los niveles

---

<sup>359</sup> No solo es difícil de conseguir, sino que algunos lo ven como una auténtica utopía. *Vid.* Delgado Lobo, Ma. Luisa y Gutiérrez Lousa, Manuel (2004). La Utopía del Cumplimiento fiscal voluntario. En Álvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. (coords). (2004). *Ética fiscal*. Documentos, IEF, N° 10/04, pp. 145-161.

<sup>360</sup> Ugalde y García Escobar (2010) citan unos antiguos versos cantados en los tiempos del Duque Carlos Eugenio de Wurtemberg (1737-1793): "Ayúdanos a dar de todo corazón, correcta y puntualmente, lo que cada uno sabe, que ha de pagar a su señor; según ordena y dice tu palabra: ¿dad lo que debéis, honor y temor a quien corresponde, impuesto y tributo a quien gobierna, da como si dieras al señor Dios, alegremente lo que debes". Ugalde, Rodrigo y García Escobar, Jaime. (2010). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. 4ª edición. Santiago de Chile: Legal Publishing, p. 63. En dichos versos se evidencia cómo desde hace siglos, el pago de tributos y su justificación como sostén financiero del Estado han sido motivo de preocupación y, en el ejemplo de estos versos, también de intentos de persuasión por el camino de la religiosidad del pueblo. Sobre la relación entre ética, religión y pago de impuestos, se puede revisar McGee, Robert W. (ed). (2010). *The Ethics of tax evasion. Perspectives in theory and practice*. New York: Springer.

<sup>361</sup> La siguiente frase resume con agudeza y rotundidad cómo los impuestos impactan en los individuos y en sus expectativas: "*Chiunque spera vedere un'imposta senza guai, spera quello che non fu, non e, ne sara mai*" (quienquiera espere ver un impuesto que no acarree disgustos, espera ver algo que nunca ha existido, no existe, ni existirá jamás)." La frase es citada por Giorgetti, A. (1967). *La evasión tributaria*. Buenos Aires: Depalma, p. IX.

de incumplimiento como un efecto no deseado de las normas tributarias y, por ello, persigue regular su sanción<sup>362</sup>.

Este fenómeno también ha sido estudiado desde la sociología<sup>363</sup>, la psicología<sup>364</sup> y, sobre todo, desde la ciencia de las finanzas públicas y la economía<sup>365</sup>, con el propósito de

---

<sup>362</sup> Nos referimos acá a la reacción de Derecho que busca una sanción por el incumplimiento, en el sentido positivista planteado por Kelsen, es decir, no necesariamente con carácter punitivo o penal sino como reacción y, particularmente como coacción. Para Kelsen (1963), la noción de sanción (aunque no la define puntualmente) es la base de su concepción del Derecho y de su teoría positivista. Él explica que si se producen conductas que son contrarias a lo que la norma prescribe o prohíbe, se produce el presupuesto (“conducta constituye la condición de una sanción”) de las normas primarias que vinculan tales hechos ilícitos (de incumplimiento) a una sanción. Kelsen, H. (1963). *Teoría Pura del Derecho*. 3ª. Ed. Traducc. Moisés Nilve. Buenos Aires: Eudeba, p. 87 y 77. En el caso del Derecho tributario, las normas prevén el pago de tributos ante los supuestos que en ellas se regulen. El no pago de tales tributos puede acarrear consecuencias simplemente por su extemporaneidad como (intereses o recargos) como cuando este no pago obedece a conductas del contribuyente que, justamente, han perseguido escapar a su obligación (sanciones administrativas o incluso penales). En todos los casos, el hecho que el Derecho se ocupe de regular estos supuestos, corresponde a la idea de sanción kelseniana.

<sup>363</sup> En el campo de la sociología, se considera un importante aporte el trabajo de Schumpeter (1918) sobre "La crisis del Estado fiscal", a quien se atribuye el haber sentado las bases para la llamada "sociología fiscal" que se interesa por la tributación como un fenómeno estatal y social a la vez. Sin embargo, la primera vez que se usó la expresión "sociología fiscal" fue en el trabajo del economista Rudolf Goldscheid "Socialismo de Estado o capitalismo de Estado". Ambos autores austriacos son considerados los fundadores de la sociología fiscal. Cfr. Núñez, C .A. y Fusco, M. (2018). La importancia de la sociología fiscal en el contexto actual. En *Revista Movimiento*, N° 6, Buenos Aires, pp. 32-36. Disponible en <http://www.revistamovimiento.com/politicas/la-importancia-de-la-sociologia-fiscal-en-el-contexto-actual/>. La nueva sociología fiscal parte de considerar a la tributación como un elemento fundamental en la relación Estado e individuo, del contrato social. Se afirma que "tributar nos otorga pertenencia e identidad" y en esa medida el pago de tributo se hace porque se beneficiará al grupo del que uno es parte. Cfr. Loayza, F. (2018). Percepción de justicia, identidad y recaudación tributaria: una aproximación desde la nueva sociología fiscal. Portal IUS 360, disponible en <http://ius360.com/publico/tributario/percepcion-de-justicia-identidad-y-recaudacion-tributaria-una-aproximacion-desde-la-nueva-sociologia-fiscal/>. En España, el Área de Sociología Tributaria del Instituto de Estudios Fiscales ha estudiado en los últimos años el comportamiento en diversos aspectos del contribuyente. Vid. "Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en el año 2016". Documento de trabajo, IEF, 11/2017, donde se ofrece un análisis de “la evolución de la demoscopia fiscal en relación con ciertas variables que configuran el núcleo básico de las ideas fiscales de la población española.” (p. 3). En cualquier caso, la idea central en la perspectiva sociológica estriba, en términos generales, en que Estado y contribuyentes están vinculados por una relación en la que el primero está obligado a ofrecer bienes y servicios públicos, y los segundos a contribuir a su financiamiento, por lo que las decisiones de cumplimiento de estos últimos no solo están influenciadas por pacto inicial sino también por el juicio que hacen sobre cuán equitativo esté resultando dicho intercambio.

<sup>364</sup> Se puede revisar Schmolders, G. y Duberge, J., (1965). *Problemas de psicología financiera*. Editorial de Derecho financiero, p. 112 y ss. La obra original de Schmolders, publicada en alemán en 1958, es *Das irrationale in der Offentlichen Finanzwirtschaft*, traducida como “Lo irracional en las finanzas públicas”. También se ocupa de estudiar la evasión desde la psicología: Lewis, Alan. (1982). *The Psychology of taxation*. Oxford: Martin Robertson. En España, uno de los primeros que se ocupó de aproximarse al estudio desde una explicación psicológica fue Magín Pont Mestre (1972). *El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicología*. Su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal. Barcelona: Bosch.

<sup>365</sup> Los tributos forman parte de las economías de los pueblos desde hace siglos. Los impuestos, en particular, modifican el comportamiento de los agentes económicos, es decir, que estos no actúan de la misma manera con o sin impuestos; es decir, sus decisiones se ven afectadas por la eventual incidencia de un impuesto sobre las actividades que se planea realizar. Aunque desde las primeras concepciones

determinar y entender cuáles son los factores que impactan y condicionan a los sujetos en su decisión de pago de los tributos.

La visión económica de las reacciones de los contribuyentes ante la eventual aplicación de los tributos es un capítulo clásico en los tratados sobre la hacienda pública. Esta perspectiva del fenómeno, de tinte económico y no jurídico, ha ocasionado que en la literatura se encuentren diferentes clasificaciones, caracterizaciones y explicaciones cuya adopción en el campo jurídico ha generado más de una complicación (Amorós, 1970)<sup>366</sup>.

Ahora bien, al estudiar el fenómeno, la doctrina le ha dado diversas denominaciones, designándolo como: "conducta", "actitud", "repulsa", "resistencia", "defensa" del sujeto ante los tributos. Esta gran variedad de términos y la indudable confusión que ocasiona han sido destacadas más de una vez por los autores<sup>367</sup> siendo, además, que el estudio primigenio de la figura evasión tributaria ha sido a partir del análisis de las consecuencias económicas de la aplicación de los impuestos.

---

económico-políticas de A. Smith se notan las primeras preocupaciones por el comportamiento económico del individuo, en la segunda mitad del siglo pasado, Becker fue uno de los primeros en intentar explicar cómo los sujetos pueden optar por el incumplimiento a partir de una elección racional. Cfr. Becker, G. (1968). *Crime and Punishment, An economic approach*. En *Journal of Political Economy* N° 76, p. 169-217; y Becker, G. (1962). *Irrational Behavior and Economic Theory*. En *The Journal of Political Economy*, N° 70(1), pp. 1-13. También estudió el tema, aunque desde otra perspectiva, Stiglitz pues él se preocupó por cómo se afecta la decisión del consumidor por la aplicación de los impuestos. Cfr. Stiglitz, J. E. (1969). *The effects of income, wealth and capital gains taxation on risk-taking*. En *Quarterly Journal of Economics*, N° 83, p. 263-283. Actualmente, la economía conductual (*behavioral economics*) es la rama más preocupada por estudiar las decisiones de los sujetos respecto al pago de tributos. Bajo dicha perspectiva se conjugan el análisis económico del derecho con la psicología conductual para determinar cómo los sesgos y heurísticas (ambas predisposiciones no racionales de los sujetos) influyen en la conducta de los sujetos, conducta que es analizada incluso desde la neurociencia. Vid. Camerer, C. y Lowenstein, G. (2004). *Behavioral economics: past, present, future*. En Camerer, C., Lowenstein, G., y Rabin, M., (ed.) *Advances in Behavioral Economics*. New York: Princeton University Press, pp. 1-51. Para una primera aproximación al tema de la economía conductual relacionada con el ámbito tributario, se puede revisar Castro Carvalho, André. (2011). Heurísticas y sesgos en las Finanzas públicas y el Derecho tributario. Esquemas de un enfoque conductual en Brasil. En *Ius et Veritas*, N° 43, p. 292-301. Para un estudio más profundo recomendamos revisar: Kirchler, Erich. (2007). *The Economic Psychology of tax behavior*. Viena: Universidad de Viena.

<sup>366</sup> Amorós, Narciso. (1970). La elusión y la evasión tributaria. En *Ensayos sobre administración política y derecho tributario*, (Chapman, W.L. coord.; Castro, J. P. dir.). Córdoba: Ediciones Macchi, p. 509-569.

<sup>367</sup> Albiñana, C. (1970), critica que las "perspectivas económicas y jurídicas del fenómeno se han influido mutua y desconsideradamente" y por ello denuncia que muchos autores manejan "promiscuamente" las categorías en torno a la evasión. Albiñana G-Q, C. (1970). La evasión legal impositiva. En revista de Economía política, N° 56, p. 8. También comenta el desfase que ocasiona tantas definiciones, González, E. (1983). *Évasion, évitement et fraude en matière fiscale*. En *Bulletin for International fiscal documentation*, Vol. 37, p. 442 y ss. Hace lo propio Amorós, 1970, p.p. 510-513.

En torno a esta cuestión terminológica y el abanico de denominaciones, Amorós (1970) sienta posición y señala que la aproximación al fenómeno estudiándolo simplemente como una “reacción”, expresa una valoración neutral de la conducta del contribuyente que exigiría que *a posteriori* se establezca si esta ha sido una reacción de aceptación o de rechazo<sup>368</sup>.

Ante esta aparente neutralidad del término “reacción”, Amorós prefiere el uso del término "resistencia" o "repulsa" puesto que son estos supuestos (de no pago) los que realmente preocupan y pueden afectar las necesidades recaudatorias de los Estados. Nosotros compartimos con este autor dicho juicio.

Entre estos dos términos, nosotros usaremos preferentemente el de "resistencia" tributaria o fiscal, pues entendemos que grafica mejor la actividad que despliegan los contribuyentes mediante actos concretos que les permitan tolerar o sobrellevar los costos tributarios de acuerdo con sus niveles de aceptación individuales <sup>369</sup>, los que, evidentemente, no siempre coinciden o son conformes con lo que el mandato de la ley dispone.

Desde una aproximación amplia, entendemos la resistencia del contribuyente ante la aplicación de los tributos como el comportamiento dirigido a conseguir el pago de un monto menor o, directamente, a eliminar la carga tributaria a la que se ve sometido. Los comportamientos en que se manifiesta este fenómeno pueden ser jurídicos o no, pero, desde luego, para el estudio del Derecho tributario solo serán relevantes los primeros,

---

<sup>368</sup> Expresa Amorós (1970), en extenso, sobre la conducta de los sujetos para reducir sus cargas tributarias: "Es un hecho indudable sobre el que se ha escrito y examinado en demasía, analizando sobre todo sus causas, síntomas, tipicidades, penas, etc., pero olvidándose, al menos frontalmente, de precisar jurídicamente contornos y contenidos, pues si la repulsa es cierta y con el uso de esta expresión se superan las ideas de neutralidad y ambigüedad que sugiere la palabra reacción es necesario una análisis de esta repulsa para poder sentar conclusiones valederas en esta materia." (pp. 510-512).

<sup>369</sup> Las razones por la cuales los contribuyentes aceptan o no la carga tributaria que les viene impuesta por ley son diversas y difíciles de establecer con total certeza en cada caso. Sin ánimo exhaustivo, se suele alegar motivaciones vinculadas a la percepción de justicia en el pago de los tributos, a las relaciones de confianza que se tiene con el fisco, a la dimensión de la carga tributaria, a la moral tributaria, entre otros. Al respecto se puede revisar el trabajo de Mc Gee, Robert W. (2010). *An Analysis of some arguments*. En *The Ethics of tax evasion. Perspectives in theory and practice* (Mc Gee, R. W. ed). New York: Springer, p. 47-72. Algunos de estos argumentos relacionan los impuestos con el precio que ha de pagarse por la civilización, o con la necesidad de subsistencia del gobierno o porque se ha consentido en la creación del orden estatal. También hay otros de índole menos concreta como entender que su no pago constituye un pecado, o hacerlo por una falsa filantropía bajo el argumento de la redistribución, etc.

para determinar si son legítimos o, si por el contrario, constituyen infracciones o conductas condenables por el ordenamiento jurídico<sup>370</sup>.

De un modo más acotado, tendríamos que definir el fenómeno de la resistencia fiscal o tributaria como "la adopción de comportamientos jurídicos dirigidos a alcanzar una disminución de la carga fiscal a la que el contribuyente está virtualmente sujeto, si no hubiera adoptado esos comportamientos" (Aguiar, 2010, p. 436)<sup>371</sup>.

La resistencia tributaria implica, pues, comportamientos que alcanzan una expresión jurídica y por ello el derecho se ocupa de ellos. De lo contrario, si no se manifestaran mediante vehículos jurídicos, otras ramas del conocimiento podrían interesarse por su estudio pero ello no determinaría consecuencias en el campo del derecho. No obstante, como inicialmente este fenómeno ha sido explicado desde una perspectiva puramente económica y muchas de las referencias a él lo equiparan con la figura de la evasión (entendida con amplitud solo como el resultado del no pago), en cualquier estudio como el nuestro, no se podrá evitar la referencia, en algunos momentos, a los casos en los que dicha resistencia se expresa a través de casos de evasión, con la precisión hecha ahora, de que en tales contextos no le estaremos dando a esta última una calificación técnica jurídica, sino solo usándola en la acepción extensa que originalmente se le dio<sup>372</sup>.

Desde una perspectiva histórica, la resistencia tributaria es considerada un fenómeno constante desde que aparece por primera vez la idea del tributo como obligación patrimonial impuesta por el poder soberano, y seguramente se mantendrá como un fenómeno persistente pues, encontrar un punto de equilibrio o una solución definitiva entre las tensiones que se producen entre la apetencia fiscal del Estado y el celo de los

---

<sup>370</sup> El estudio, clasificación y regulación de estas conductas en el Derecho Tributario ha ocurrido en época posterior a los realizados por las otras ramas de conocimiento. Amorós (1970) ensaya como explicación a los escasos estudios jurídicos sobre la materia a que "inconscientemente" los incumplimientos se identificaban con el fraude a la ley en general, perdiendo interés para ser estudiado desde el Derecho tributario por no tratarse de una materia propia de esta rama del derecho sino del Derecho privado en general (Cfr., p. 515).

<sup>371</sup> Aguiar, Nina. (2010). El fraude a la ley fiscal en el derecho europeo, visto a la luz de las concepciones de la Escuela de Salamanca. En *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*, (Cruz Quiñones dir.), T. I, Bogotá: Ed. Universidad del Rosario, p. 432-458.

<sup>372</sup> La evasión desde su concepción inicial, como reiteramos, ha sido abordada desde la economía y las finanzas públicas y ha sido tratada con flexibilidad, haciéndola comprensiva de conductas tanto lícitas como ilícitas. Actualmente, no se pone en cuestión que toda evasión tributaria es una conducta ilícita y perseguida por el ordenamiento jurídico.

individuos porque su patrimonio personal se vea afectado lo menos posible, no es una tarea fácil.

A lo largo de los tiempos es posible constatar diversas explicaciones que intentaron, en su momento, justificar la opción por la resistencia que toman los sujetos. La idea primigenia sobre la legitimidad de no pagar los tributos ha estado asociada a los elementos de justicia que estos suponen y que en un caso concreto podrían no cumplir, dando así un pretexto para no cumplir con su pago.

En el siglo XVII, Klock (1651) explicaba la noción de impuesto, justamente, partiendo del principio que estos no debían superar los límites establecidos por la “comparación entre el perjuicio sufrido por el contribuyente y el que sufriría el bien común en caso de renuncia al gasto planeado”. De no observarse estos límites, los impuestos serían considerados injustos. Partiendo de este principio, se entendía que, correlativamente, se desprendía el derecho a negarse a su pago<sup>373</sup>.

Con el surgimiento del Estado de Derecho, se tornó indispensable que para exigir el pago de los tributos estos estuvieran regulados por ley, la que debía contener un presupuesto de hecho específico que desencadenara el nacimiento de la obligación tributaria. El presupuesto de hecho tenía que estar fijado adecuadamente pues, de lo contrario, el Estado carecía de legitimidad para exigir el tributo en supuestos no contemplados en él<sup>374</sup>. De esta manera, como una conquista del Estado Liberal y el orden jurídico del Estado de Derecho, el ejercicio del poder tributario quedó sujeto al principio de legalidad y, consecuentemente, a la garantía de la seguridad jurídica. El derecho de propiedad solo podía verse afectado por un tributo de proporción razonable y revestido

---

<sup>373</sup> Klock, Kaspar (1651). *De aerario*, citado por Schmölders, Günter. (1962). Teoría general del impuesto. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, p. 24. El texto entre comillas pertenece al fraseo que hace Schomölders del citado autor.

<sup>374</sup> La tesis de que la obligación tributaria tiene como particularidad que su contenido y el monto de la prestación a satisfacer provienen exclusivamente de lo que la ley regula, corresponde al desarrollo de las bases del Derecho tributario moderno y formulada por autores alemanes como Hensel para quien el acaecimiento del hecho imponible venía a ser como el momento en que “se exterioriza la voluntad” en el derecho privado. Cfr. Hensel, A. (2005). *Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, p. 239 y ss. Este nuevo enfoque, que planteó que el nacimiento de la obligación tributaria se produce con la realización del presupuesto de hecho previsto en la norma se opuso a las tesis que sostenían que dicho nacimiento dependía del acto administrativo por el que se exigía el tributo, defendidas principalmente por autores como Berlin y Allorio. Sobre la naturaleza de la determinación tributaria como constitutiva del nacimiento de la obligación tributaria: *Vid.* Giuliani Fonrouge (1962), p. 451 y ss. y Sainz de Bujanda, F. (1962). *Hacienda y Derecho* (Vol. IV Nacimiento de la obligación tributaria). Defiende también con vehemencia el vínculo entre realización del presupuesto normativo y nacimiento de la obligación tributaria Dino Jarach en su conocido libro “El Hecho Imponible”, 1971, Buenos Aires: Abeledo Perrot.

de formalidad legal y, lo más importante, se perseguía la igualdad en la aplicación de la ley para asegurar el reparto justo de la carga tributaria<sup>375</sup>. Se podría decir que el eje en el que empezó a girar la razonabilidad de los tributos quedó marcada por la destreza que se esperaba por parte del Estado para diseñar los presupuestos de hecho o hechos imposables.

Ahora bien, no obstante los límites al ejercicio del poder tributario estatal, y las garantías de respeto a los derechos individuales, las conductas de resistencia fiscal perduraron. Ante ello, diversas miradas de distintas ramas del conocimiento fueron ensayando respuestas a este fenómeno.

### ***1. La mirada de la sicología financiera al problema de la resistencia fiscal. La tesis de Schmölders.***

Explica Schmölders (1962), que la justicia de los fines perseguidos por el Estado con la recaudación del tributo no cambian el hecho de que nadie puede verse exigido a pagar un tributo en ausencia de un presupuesto de hecho legal que lo vincule a un deber de prestación, y esta misma exigencia es, paradójicamente “una invitación al contribuyente a realizar manipulaciones tendentes a disminuir la carga tributaria y esto de manera legítima mediante la remoción de los presupuestos de hecho tributarios” (p. 54), por lo que concluye que “el contribuyente no necesita en la práctica más que estorbar con éxito la producción de los presupuestos de hecho que formula la ley” (p. 77) para conseguir no pagarlos.

Schmölders (1962) incide aún más en “la base sicológica-social de la resistencia al impuesto” y explica que ella guarda relación con “la actitud general frente a los deberes cívicos” (p.102). Para ello trae a colación la forma cómo se relacionan los sujetos con sus autoridades tributarias (con desconfianza o escepticismo, o con una concepción de Estado a modo de cooperativa como sucede con los ingleses o escandinavos), y encuentra que estas relaciones se ven expresadas en el uso del propio lenguaje y la forma que tienen para designar la obligación tributaria. En las culturas latinas: en francés (*impôt*), en italiano (*imposta*), “despiertan la idea de algo que se les echa encima como una pesada carga”; mientras que en inglés (*tax o duty*) e incluso en alemán (*Abgabe*) o escandinavo (*Skat*, “tesoro”), “sugieren la idea de deber, obligación, contribución o aportación al

---

<sup>375</sup> *Vid.* En el Capítulo 1 de esta tesis el acápite donde se desarrollan los aspectos referidos al principio de legalidad y capacidad económica como pilares para el reparto justo de la carga tributaria.

tesoro común (estatal) y llevan impreso el sello de un enfoque positivo del Estado” (p. 103).

En el mismo sentido, Pont Mestre (1972), en España, afirmaba que la resistencia fiscal también se relaciona con la influencia psicológica que produce el significado negativo de algunas expresiones, como es el caso de la “carga fiscal”. Esta expresión, usada en el Imperio romano para aludir a los tributos, es para el autor una frase errada que, además, genera un contrasentido pues, en su opinión, no debe llamarse carga a algo que, en puridad, debe retornar en forma de servicios públicos a favor de los ciudadanos que lo pagan<sup>376</sup>.

Al intentar una explicación plausible desde la denominada psicología financiera, Schmolders (1962) encuentra que la razón por la que se produce la conducta de resistencia tributaria, a pesar de los fines de justicia sobre los que gira el instituto tributario, reposa en las motivaciones más básicas del ser humano<sup>377</sup>.

Sostiene el autor, en esa línea, que, la resistencia fiscal “en todas sus manifestaciones, se aposenta en la esfera fiscal primitiva del hombre, en sus instintos e impulsos naturales, cuya fuerza es incomparablemente mayor y diametralmente opuesta al cumplimiento de los deberes tributarios, conocidos racionalmente pero no vividos emocionalmente” (pp. 99-100).

Por tanto, y ante la fuerza de las motivaciones internas con origen primitivo y, por ende, difícilmente “domables”, Schmolders (1962) encuentra que solo mediante una herramienta poderosa como puede ser apelar a otro instinto básico (por ejemplo el temor a ser descubierto), o a “una actitud religiosa preocupada por el interés general” sería posible remover la resistencia, aunque advierte que se trata de una tarea muy difícil, puesto que esta anida en el fuero más interno del contribuyente<sup>378</sup>.

---

<sup>376</sup> Pont Mestre, 1972, pp. 12-14.

<sup>377</sup> En esta parte del trabajo nos referimos al fundamento esencial al que atribuye Schmolders las conductas de incumplimiento tributario. Sin embargo, en su trabajo el autor se explaya e intenta desarrollar argumentos que abonarían a este incumplimiento desde una explicación psicológica tales como: la falta de contraprestación para el sujeto que pago impuestos, el “anonimato del Estado” (pareciera que el fraude fiscal a acometer no le perjudica a nadie) y la sensación de que el Estado no será vengativo y no se comportará con similar falta de honradez, intervienen como factores que relajan la moral fiscal. Por ello, la psicología de la segunda mitad del siglo XX recomendaba que el cumplimiento de los deberes tributarios se consiga persuadiendo a la inteligencia, buscando que sea el conocimiento racional de las necesidades de recursos públicos lo que desencadene un cumplimiento voluntario. Cfr. Schmolders, 1962, pp. 98-99.

<sup>378</sup> Cfr. Schmolders, 1962, p. 100. El autor hace un balance y contrapone los deberes fiscales a la resistencia fiscal. Los primeros se sustentan en la razón, poco o nada se relacionan con la moral. Así señala que “Los requerimientos del Estado a tomar en serio los deberes tributarios se dirigen casi exclusivamente a la

## 2. El enfoque de la economía al fenómeno de la resistencia tributaria.

La economía ha ofrecido una mirada más racional<sup>379</sup> al análisis del comportamiento humano y, en ese sentido, de las motivaciones que impulsarían a un contribuyente a preferir el riesgo que significa no pagar el tributo al que está obligado. En un contexto de ponderación de costos y beneficios, la resistencia fiscal (sobre todo en su expresión de *tax evasion* o simplemente evasión) ha sido estudiada como una toma de decisiones en la que el sujeto opta por sustraerse al pago de los tributos aun y a pesar de los riesgos que eso significa, porque el resultado que consigue resulta ser, a su juicio, más ventajoso.

Desde un análisis económico clásico<sup>380</sup>, la resistencia fiscal se explica porque los sujetos se decantan por un ahorro impositivo al que consideran tan valioso que minimiza el riesgo que supone incumplir con el pago de los tributos. Y, aunque también se acepta que puede existir un temor a ser descubierto, ello no deja de ser una variable menor frente al beneficio conseguido al no asumir la carga tributaria.

En ese sentido, el sujeto ponderaría los riesgos y costos de ser descubierto, con las ventajas de declarar solo una parte de sus rentas o incluso ninguna de ellas para no verse afectado por los elevados tipos impositivos (Becker, 1965)<sup>381</sup>. La relación entre una sobrecarga impositiva, o al menos la percepción de que esta es desproporcionada, es otro de los ejes sobre los que gira el enfoque económico de la resistencia fiscal, pues la

---

inteligencia, a la mayor o menor ‘buena voluntad’ basada en el conocimiento racional de las exigencias de financiación del gasto público.” (p. 99). En cambio, la resistencia fiscal se funda en un instinto, en un impulso primitivo.

<sup>379</sup> La racionalidad como el elemento predominante en la conducta de los individuos es una característica del enfoque económico. En el campo de la economía, se ha atribuido a A. Smith la concepción del sujeto como un ser egoísta que persigue la maximización de sus beneficios. Esta visión tradicional se entendió, originalmente, como separada de cualquier consideración social o moral, ni siquiera emocional en la toma de decisiones individuales. No obstante, en momentos posteriores se ha defendido que en el pensamiento de Smith no ha existido una separación tajante entre moral y economía y que sus obras “Teoría de los sentimientos morales” (1759) y “La Riqueza de la Naciones” (1776) constituyen obras complementarias y hasta armónicas. Cfr. Fernández Blanco, V. y Prieto Rodríguez, J. (2004). *Ética y mercado en Adam Smith*. En Álvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. (coords). (2004). *La Ética en el diseño y aplicación de los tributos*. Documentos, IEF, N° 16/04, pp. 7-8.

<sup>380</sup> Nos referimos la postura de Allingham y Sandmo (1972) sobre que el comportamiento de los contribuyentes está basado en el cálculo de la maximización de la utilidad esperada, y a su predecesora, la teoría económica del crimen defendida por Becker (1968). La primera vendría a ser una aplicación especial de la tesis más general en el campo punitivo que diseñó Becker. Cfr. Frey, Bruno S. y Feld, Lars P. (2002). *Deterrence y morale in taxation. An empirical analysis*. CESifo, Working Paper N° 760, p. 2.

<sup>381</sup> Cfr. Becker, G. (1968). *Crime and Punishment, An economic approach*. En *Journal of Political Economy* N° 76, p. 169-217.

racionalidad del sujeto lo conduciría a no permitirse asumir sobrecostos que valora como injustificados.

Para menguar los efectos nocivos que las decisiones de los contribuyentes podrían traer en la recaudación estatal, se recomendaba “al ejercer el poder fiscal, una política financiera prudente estableciendo alícuotas moderadas de forma que los contribuyentes prefieran saldar sus obligaciones tributarias antes que recurrir al camino siempre riesgoso del contrabando o el fraude fiscal” (San Román, 1952, p. 112)<sup>382</sup>.

La cuantía (el *quantum*) que se demanda satisfacer al contribuyente es, sin duda, un factor influyente en su comportamiento. La reacción del contribuyente puede verse afectada por una consideración del sacrificio económico que le impone el pago del tributo, pues al sentir una carga desmesurada, la balanza se puede inclinar hacia buscar formas de evitar tener que soportarla. Así las cosas, ante las cargas tributarias que no se quieren aceptar por costosas, sería hasta esperable –se dice- buscar medios para evitarlas<sup>383</sup>.

Allingham y Sandmo (1972)<sup>384</sup> explican que tomar la decisión de no declarar y pagar los tributos no es algo trivial dadas las consecuencias que puede acarrear por lo que los sujetos valoran y enjuician todos los riesgos antes de hacerlo. Así, los contribuyentes tendrán que decantarse por una de estas dos estrategias: declarar el total de sus ganancias o declarar solo una parte de ellas. En el segundo caso, pagarán menos impuestos pero quedarán más propensos y a expensas de una eventual fiscalización. Si esta ocurre, su situación será peor que si hubiera pagado el impuesto desde el inicio, pero si no llega a ser descubierto su situación será mucho mejor. Ambos escenarios ofrecen ventajas y desventajas y es el sujeto el que, finalmente, decide por cuál se decanta.

---

<sup>382</sup> San Román, E. (1952). Algunos aspectos de las finanzas públicas. En *Revista de Economía y Estadística*, Segunda época. Vol. 5, N° 1-2-3-4: 1º, 2º, 3º y 4º trimestre, p. 109-124.

<sup>383</sup> Se ha defendido que es, en cierta medida, hasta “diligente” y, aun más, hasta una muestra de “agudeza” no pagar los tributos que no se consideran proporcionales o justos. Es conocida la expresión “impuesto al tonto”, usada por el alemán Rose, para referirse a la carga tributaria que un sujeto asume y que ha podido evitar si hubiera llevado a cabo sus actos económicos “considerando perspicazmente las posibilidades de configuración a su alcance.” Rose, Gerd citado por Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, p. 117. Sobre este tópico también es muy conocido el trabajo del profesor Ferreiro Lapatza, J.J. (2003b). Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente. En *Quincena Fiscal*, N° 1, pp. 9-12.

<sup>384</sup> Allingham, M. & Sandmo, A. (1972). *Income tax evasion: a theoretical analysis*. En *Journal of public economics*, N° 1, p. 324.

Estos juicios y decisiones, se fundamentan desde la ciencia económica en la naturaleza humana porque el individuo es un ser racional<sup>385</sup> y el campo de los deberes tributarios no escapa al análisis costo-beneficio que el ser humano, efectúa cada vez que tiene que asumir una obligación, sea esta de cualquier índole. Este análisis orientará su comportamiento en búsqueda de la maximización de sus beneficios.

Sin embargo, como no puede ser difícil de intuir, la comprensión cabal del fenómeno de la resistencia tributaria no puede reducirse a atribuirle un fundamento únicamente relacionado con conseguir maximizar el beneficio económico en las operaciones que realiza<sup>386</sup>. Estas limitaciones han sido puestas de manifiesto por estudios económicos posteriores que encuentran insuficiente las tesis que apuntan a que los tributos solo se pagan porque existen sanciones que castigan su incumplimiento o no se pagan porque se decide asumir el riesgo de ser descubierto<sup>387</sup>.

Las formas de resistir a un fenómeno complejo en el que la naturaleza humana, desde luego, marca un derrotero pero existen otras variables sociales que convergen para decidir la conducta fiscal. Desde la economía y la concepción del *homo economicus*, no se ha considerado relevante abordar el comportamiento de los individuos frente a los tributos

---

<sup>385</sup> El *homo economicus* ha resumido el paradigma neoclásico del ser humano que se desprende de emociones y otro tipo de consideraciones y que actúa guiado por un análisis racional de conveniencia al momento de decantarse por uno u otro comportamiento. Esta aproximación a la naturaleza del ser humano ha estado fuertemente influida por el pensamiento filosófico de Hobbes (la naturaleza egoísta del ser humano la define en su famosa frase “el hombre es el lobo del hombre”, de su conocida obra *Leviatán*, 1651), la escuela del utilitarismo de Bentham (*Introduction to the principles of morals and legislation*, 1780) y las propuestas económicas de John Stuart Mill (*El Utilitarismo*, 1863).

<sup>386</sup> Albiñana (1970) expresaba un juicio rotundo sobre que “cualquiera sea el grado de colaboración de las unidades económicas ante la Hacienda pública, estas consideran que el impuesto constituye un obstáculo o una perturbación para sus planes y a la hora de adoptar sus decisiones.” (p. 11)

<sup>387</sup> Vid., por todos, Alm, Jackson y Mckee. (1992). *Deterrence and Beyond: Toward a Kinder, Gentler IRS*. En J. Slemrod (ed.), *Why People Pay Taxes*, University of Michigan Press, Ann Arbor, Michigan, pp. 311-329, quienes defienden que la posibilidad de ser sancionado no es el único factor determinante en el cumplimiento tributario y comentan otros que afectan la decisión de pagar tributos como son el uso que se le da al gasto público, la inseguridad respecto a la aplicación de las políticas tributarias, los incentivos que pueda ofrecer el Estado para el cumplimiento, así como las normas sociales, la moral, la percepción de equidad e incluso la influencia de los *tax practitioners*, las presiones de grupos de pares, entre otras. *Cfr.*, pp. 316-319.

considerando la variable ética o moral<sup>388-389</sup>, pero es innegable que, también son determinantes importantes del comportamiento tributario de los sujetos, su predisposición interna a partir de los valores y su actitud moral frente a este tipo de obligaciones, como lo adelantaba Schmölders. Esta perspectiva ha sido recuperada de modo más reciente a partir de los estudios realizados por Frey y Feld (2002), quienes han establecido la relación entre la moral del contribuyente y el cumplimiento tributario así como, cómo influye en el aquél la relación que se establece con la administración tributaria, y las acciones que esta puede realizar para incrementar la moral tributaria<sup>390</sup>.

Actualmente, el estudio del comportamiento económico de los sujetos tiene en el *Behavioral economics* una apertura a la integración de otros elementos en la configuración de la conducta humana y plantea nuevos desafíos<sup>391</sup>. La comprensión del comportamiento humano en lo económico y, como parte de este, en lo que toca a la asunción de sus obligaciones tributarias no es, ni mucho menos, un tema agotado sino en constante debate y con nuevas vertientes de análisis<sup>392</sup>.

---

<sup>388</sup> Como reconocía Stigler (1984) “Los economistas raramente plantean cuestiones éticas que afecten a la teoría económica o al comportamiento económico. Ellos consideran este tema complejo y escurridizo en comparación con la relativa precisión y objetividad del análisis económico. Por supuesto las cuestiones éticas son ineludibles: hay que tener unos fines al juzgar las políticas y estos fines tendrán ciertamente un contenido ético, por oculto que pueda estar”. Stigler, G. (1984). El economista como predicador. Barcelona: Orbis, p. 9, citado por Álvarez García, S. (2004). Principios de equidad y justicia distributiva en la imposición. En Álvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. (coords). (2004). *Ética fiscal*. Documentos, IEF, N° 10/04, p. 17. Álvarez García, por su parte, considera innegable que existe “una importante vinculación histórica entre ambos temas, ética y hacienda pública” (Álvarez G., 2004, p. 18).

<sup>389</sup> Allingham, M. & Sandmo, A. (1972) introdujeron el elemento reputacional, como elemento en juego en la toma de decisiones económicas que guardaría relación con el juicio moral que la sociedad puede hacer del sujeto que es descubierto en su incumplimiento tributario. Cfr. Allingham, M. & Sandmo, A. (1972), p. 326-327.

<sup>390</sup> “Deterrence is only one of the motivational forces in getting people to pay their taxes. Quite another is the set of policies available to the tax authority to bolster taxpayers’ tax morale. A ‘respectful’ relationship of the tax authorities to the taxpayers crowds in tax morale while an ‘authoritarian’ relationship using instruments of deterrence has two countervailing effects: on the one hand the change in relative prices (the higher probability of being punished) reduces the incentives to evade taxes but on the other hand tax morale is undermined or crowded out. It has been shown that an authoritarian approach crowds out tax morale more strongly when citizens have high political participation rights. In contrast a respectful approach crowds in tax morale more strongly when the citizens have high political participation rights.” Frey y Feld (2002) y Torgler, B. (2011). Tax Morale and Compliance, The World Bank Policy Research Working Paper N° 5922, p.

<sup>391</sup> Ver por todos, Kirchler, Erich. (2007). *The Economic Psychology of tax behavior*. Viena: Universidad de Viena.

<sup>392</sup> Jean Tirole, nobel de economía del año 2014, insiste en el cuestionamiento que hoy existe al paradigma del *homo economicus* y celebra que la economía se acerque cada vez más a las ciencias sociales pues ello permite entender mejor el comportamiento humano. Afirma que el *homo economicus* ha sido reemplazado por un ser humano mas complejo y difícil de entender pero más realista y destaca que es importante seguir

### 3. La moral tributaria.

La moral tributaria es una parte de la moral del individuo y está influida por su entorno social. Schmölders (1962) define la moral como “la aceptación interior de las normas jurídicas y sociales dominantes, para el mejor cumplimiento de los deberes impuestos al individuo por su incorporación a la comunidad” (p. 97) y, propiamente, a la “moral fiscal” como “la actitud general del ciudadano frente a sus deberes fiscales (...) por tanto, un aspecto importante de la actitud espiritual general, es decir, de la mentalidad de la población en especial de su sensibilidad a los deberes cívicos y comunitarios.” (p. 97). Para Schmölders, existe una actitud intrínseca de los sujetos frente a los deberes en general que va a determinar su actitud frente al cumplimiento tributario<sup>393</sup>.

Los individuos saben que existe la obligación de pagar tributos porque así la ley lo prescribe mas, la fuerza compulsoria del texto normativo al establecer dicha obligación, o el reconocimiento constitucional del deber de contribuir que todos tenemos, no son suficientes para afirmar que quienes estén llamados a su cumplimiento estén convencidos de su deber<sup>394</sup>. La consciencia de que lo correcto es cumplir con lo que la ley obliga no proviene de que se trate de un mandato legal<sup>395</sup>, sino de la esencia en que tal exigencia

---

lo que desde la sociología se sugiere que es analizar al individuo dentro de contexto pues su ambiente social afecta la manera en que este se comporta, por la cultura, creencias, presión social, búsqueda de identidad, entre otros. Cfr. *L'homo economicus a vécu*. Artículo publicado el 5 de octubre de 2018, en el Diario Le Monde. Disponible en [https://www.lemonde.fr/idees/article/2018/10/05/jean-tirole-l-homo-economicus-a-vecu\\_5365278\\_3232.html](https://www.lemonde.fr/idees/article/2018/10/05/jean-tirole-l-homo-economicus-a-vecu_5365278_3232.html)

<sup>393</sup> En estudios más recientes, Feld y Frey (2002) se refieren a la moral fiscal como una “motivación intrínseca”.

<sup>394</sup> Es de notar que se usa el término “obligación” para señalar al tributo en concreto que cada individuo debe asumir. En cambio, se usa el término “deber” para designar en abstracto al compromiso que impone la vida en comunidad y la pertenencia a un Estado, para tener que asumir su financiamiento. El uso de uno u otro término en el Derecho, no genera consensos, aunque se suele identificar el “deber” con un contenido ético y moral. En ese sentido, para Tedeschi (1990), el deber supone una connotación ética, en tanto que la obligación es propia del Derecho positivo. Coincide Romano (1947) que encuentra que la obligación es un término del lenguaje jurídico, y el deber lo es del lenguaje filosófico de la ética. Cfr. Tedeschi, P. (1990). *Les droits et les devoirs de l'homme comme éléments indissociables*. En *La Revue Administrative*. N°. 254, p. 127 y Romano, S. (1947). *Frammenti di un dizionario giuridico*. Milan: Giuffrè, p. 105, citados por Pauner Ch., C. (2000). El deber constitucional de contribuir a los gastos públicos. Tesis doctoral, Barcelona: Universidad Jaume I, p. 21, nota a pie 28. Pensaba distinto Kelsen (1963) para quien “El deber jurídico es, pues, la norma jurídica individual, y por este hecho no tiene ninguna relación con la noción de deber moral. Un individuo está jurídicamente obligado a adoptar una conducta determinada en la medida que una norma jurídica hace de la conducta contraria la condición de un acto de coacción llamado sanción.” (p. 121).

<sup>395</sup> Aun desde una visión positivista del Derecho como la que defendió Kelsen, la obligatoriedad de las leyes no proviene de su propia naturaleza de ser normas que prescriben una determinada conducta. En su trabajo *Why Should the Law be Obeyed?* (1960), Kelsen afirma que desde el derecho positivo la respuesta a esta pregunta justifica la obediencia a la ley pero “solo condicionalmente”, pues dicha obediencia se funda en una “norma hipotética fundamental”, en este caso, la primera Constitución. Pero la obediencia a esta primera Constitución se funda en una hipótesis, que puede ser o no aceptada, que sería considerar “el orden

reposa, y de que quienes vayan a cumplir con ella coincidan en que se trata de un valor que comparten<sup>396</sup>.

---

coercitivo regulando en forma efectiva el comportamiento humano dentro del territorio de un estado, como un orden que obliga a sus habitantes.” Sin esa regla primigenia de consenso de la que derivaría la fuerza coercitiva del orden legal no sería posible exigir la observancia de las leyes. En resumen para Kelsen, la Constitución viene a justificar “en forma subjetiva el significado objetivo de estos actos [*de creación y aplicación de las leyes posteriores*]” corchetes agregados. Cfr. Kelsen, H. (1960). *Why Should the Law be Obeyed?* En *What Is Justice?*, Berkeley: University of California Press, pp. 257-265. Una traducción autorizada de este ensayo también se puede consultar en Thémis- Revista de Derecho, Primera época, año 3, N° 5, pp. 39-46. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/12652>. Sobre estos temas se puede consultar: Gómez Abeja, L. (2017). Una consideración actual sobre el deber de obediencia al derecho. La justificación de su incumplimiento por razones éticas. En *Revista de Estudios Políticos*, N° 77, 89-111. doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rep.177.03>; Iosa, Juan F. (2015). La obligación de obedecer el derecho. En *Enciclopedia de Filosofía del derecho y Teoría jurídica*. Segundo tomo. Mexico: UNAM- Rubinzal Culzoni, pp. 1193-1245. Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3796/13.pdf>; y Delgado Pinto, José. (1991). El deber jurídico y la obligación moral del obedecer al Derecho. En XII Jornadas de Filosofía Jurídica y social. Oviedo: Universidad de Oviedo, pp. 15-40.

<sup>396</sup> No siempre el contenido regulatorio de una ley coincide con la idea que los sujetos pueden tener sobre lo que es prudente o justo exigirles. Dworkin, reflexiona sobre esto y concluye que no siempre es moralmente censurable un hombre que realice lo que una ley prohíbe cuando esta es muy injusta porque en tal caso “la obligación moral normal de obedecerla deja de existir.” Cfr. Dworkin, R. (1989). *Los Derechos en serio* (Trad. de Martha Guastavino). Barcelona: Ariel, p. 54. Rawls, desde su concepción de la justicia, también aceptaba la posibilidad de que un grupo de ciudadanos pueda incumplir una norma siempre que se verifique la hipótesis de que el grupo mayoritario de ciudadanos comparta un principio común de justicia (principio universal de justicia), que justifique tal incumplimiento, y no que este se origine en la conciencia personal de cada miembro. Rawls, J. (1979). *Teoría de la justicia*. México: Fondo de Cultura económica, p. 320 y ss. Aun con sus distintas posturas ambos autores coinciden en una noción valorativa de la justicia implícita en el sentido de obligatoriedad que se le da a la norma jurídica.

Los aspectos éticos y morales<sup>397</sup> del pago del tributo están fuertemente, aunque no exclusivamente, vinculados también con los principios religiosos<sup>398</sup> que dominan la cultura de la sociedad y, por tanto, no son terreno pacífico para la doctrina<sup>399</sup>.

Se ha sostenido, de un lado, que si el pago de tributos es una obligación que impone la ley, los sujetos no estarían moralmente obligados a su pago si consideran que el tributo es injusto<sup>400</sup>, el gobierno es corrupto o si no avalan el uso que se les va a dar (financiamiento de una guerra)<sup>401</sup>. Para otros, el sujeto no puede negarse a pagar los

---

<sup>397</sup> Uno de los autores que más ha estudiado en nuestros días la moralidad tributaria es Benno Torgler. Vid. Torgler, B. (2001). Is tax evasion never justifiable? En *Journal of Public Finance and Public Choice*. Vol. 19, N°s. 2-3, pp. 143-167; Torgler, B. (2003). *Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust*. En *Constitutional Political Economy*. N° 14, p.119-140; Torgler, B. y Schaltegger, C. (2005). *Tax morale and Tax policy*. Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working paper, N° 2005-30 y particularmente, Torgler, B. y J. Martínez-Vázquez (2009). *The Evolution of Tax Morale in Modern Spain*. *Journal of Economic Issues*, N° 43, p.1-28; Torgler, B. (2011). Tax Morale and Compliance, The World Bank Policy Research Working Paper N° 5922. También se puede revisar, Rosembuj, T. (2017). *Tax Morale*. La moral fiscal. El Fisco, disponible en <http://elfisco.com/app/uploads/2017/03/TAX-MORALE-DEFINITIVO-1.pdf>, y Alvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. (coords). (2004). *Ética fiscal*. Documentos, IEF, N° 10/04.

<sup>398</sup> El aporte de Santo Tomás de Aquino al pensamiento religioso y especialmente el católico es de resaltar, pues introduce la idea de que solo los tributos justos generan la obligación moral de pagarlos. El pensamiento de Tomás de Aquino está recogido en su famosa obra *Suma Teológica*. También se puede destacar el Código Social de Malinas, expresión de la doctrina social cristiana, cuyo artículo 158° señala sobre los impuestos que "las leyes fiscales justas y justamente aplicadas obligan en conciencia". Cfr. "Código Social de Malinas" editado por la Unión Internacional de estudios sociales fundada en Malinas, Bélgica en 1920, artículo 143 de la primera edición y 158 de la tercera, 3ª ed. Sal Terrae, Santander, 1954, citado por Busto, J. del (1995) *Ética tributaria*. El impuesto. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho tributario*, N° 29, Lima, p. 27 y esta misma referencia se encuentra en, del mismo autor, *Ética tributaria*. En *Thémis- Revista de Derecho* N° 12, Lima, 1988, p. 10.

<sup>399</sup> Se puede consultar el estudio "*Ethics of Tax Evasion*" de Mc Gee (2010) quien recopila diferentes trabajos que abordan el problema ético de la evasión a partir de la visión de diversas religiones, pp. 125-236.

<sup>400</sup> El asunto de la justicia del tributo ha sido (y aun lo es) materia de amplio debate en la doctrina de la hacienda pública y en el Derecho tributario. Sobre con qué criterio debe asignarse la carga tributaria para asegurar un reparto justo entre los individuos existen diferentes proposiciones. Actualmente está generalmente aceptado que el principio de capacidad económica está en la base de la regla de reparto pero ello no deja de plantear debates. Desde la economía, son conocidas las propuestas que hicieron A. Smith en "La Riqueza de las Naciones" para organizar la tributación sobre la base del principio del beneficio, y posteriormente Neumark en su obra "Principios de Imposición" quien enuncia entre ellos a los principios políticos-sociales y éticos y se decanta por una preferencia por el principio de capacidad de pago. Cfr. Neumark. (1994). *Principios de la Imposición*. Edit. Instituto de Estudios Fiscales. Es imprescindible también revisar las explicaciones que apuntaba Berliri sobre las bases económicas de los impuestos. Cfr. Berliri, L. V., (1986). *El Impuesto justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Más recientemente abordan estos temas: Gallo, Franco. (2011). *Las razones del fisco*. Ética y justicia en los tributos, Marcial Pons, Barcelona; Rozas Valdés, R. A. (2012). De la justicia tributaria a la justicia financiera. En *Revista Empresa y Humanismo*, Vol. XV. N° 2, pp. 111-128; y Álvarez García, Santiago. (2004). Principios de equidad y justicia distributiva en la imposición. En Álvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. (coords). (2004). *Ética fiscal*. Documentos, IEF, N° 10/04, pp. 17-31.

<sup>401</sup> Se ha discutido si existe una objeción de conciencia en materia tributaria y si esta resulta aplicable a los casos en que el contribuyente rechaza el pago a Hacienda de parte de su impuesto anual en el IRPF para el

tributos pues estos provienen de la ley (Cohn, 1998<sup>402</sup>), sin incurrir en una conducta moralmente reprochable, pues su exigencia proviene de los valores que sostienen la convivencia social y los intereses de la comunidad.

Sobre la vinculación entre moral y pago de tributos, Mc Gee (2010:48-63) zanja la discusión afirmando que en cualquier materia donde sea posible que el sujeto elija entre varias opciones, siempre es posible un juicio acerca de si se actuó moral o inmoralmemente. Si uno paga impuestos porque es forzado a ello, no se trata de un acto moral porque no se tuvo elección. En cambio, elegir pagar o no pagar, cuando es posible dicha elección, sí denota la actitud moral (o inmoral) del sujeto.

A nuestro juicio, resulta complicado establecer todos los elementos que se interrelacionan entre la moral (normas y valores aceptados por la sociedad) y las diferentes formas de incumplimiento tributario en que puede expresarse lo que hemos llamado resistencia tributaria o fiscal<sup>403</sup>. Sería un error atribuir una causalidad directa: no todos los que pagan lo hacen por su elevada moral, como tampoco todos lo que no pagan lo hacen porque carecen de ella<sup>404</sup>. Coincidimos con McGee (2010) que en el campo tributario siempre es posible identificar la voluntad y la opción elegida por el contribuyente para someterse a su obligación tributaria o, por el contrario, para no cumplir con ella, y en esa medida la sociedad puede formarse un juicio moral por dicha

---

financiamiento de gastos militares y armamento. Pérez de Ayala, J.L. (2010) refiere que la opinión es unánime en cuanto no se trata propiamente de una objeción de conciencia, sino que en todo caso se trata de un caso de “desobediencia civil”; sin embargo, como el mismo autor señala alguna jurisprudencia la ha reconocido como una modalidad del derecho de objeción de conciencia y cita los AA del Tribunal Constitucional 28-VI-1990 1-III-1993; la STS 11-V-1998; la STSJ del País Vasco de 29-IX-1987, de la Comunidad Valenciana de 29-V-1989, de Cataluña de 24-II-2006). Cfr. Pérez de Ayala, J. L. (2010). Objeciones de conciencia y Derecho tributario. En *Anales de la Real Academia de la jurisprudencia y legislación*, N°. 2010, p. 324. Vid. también Arrieta Martínez de Pisón. (1993). La objeción de conciencia fiscal: a propósito del Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo 1993. En *Crónica Tributaria*, N° 68, pp. 97-105.

<sup>402</sup> Cohn, Gordon (1998). *The Jewish view on paying taxes*. En *Journal Of Accounting, Ethics and Public Policy*, 1 (2), p. 109-120. Citado por McGee, 2010, p. 54.

<sup>403</sup> Hacemos hincapié en que nos estamos refiriendo en este punto solo a los “incumplimientos tributarios”. Al definir la resistencia tributaria o fiscal hemos dicho que esta podría manifestarse en la no realización de los hechos gravados lo cual no supone, como es obvio, ningún tipo de incumplimiento.

<sup>404</sup> Es interesante, sobre este punto, la falta de correlación que establecen Giarizzo y Savori (2010) entre moral tributaria y evasión pues concluyen que a mayor moral tributaria corresponde mayores niveles de cumplimiento, mas, ello no se constata a la inversa. Giarizzo, V. y Savori, J.S. (2010). La inconsistencia de la moral tributaria. El caso de los moralistas evasores. En *Pecunia*, N° 10, p. 95-124.

conducta<sup>405</sup>. Sin embargo, los elementos morales solo serán relevantes en tanto coincidan con los valores del Derecho que han inspirado, en este caso, las normas tributarias<sup>406</sup>.

Por otro lado, es cierto que la percepción y el convencimiento de los deberes cívicos que impone el vivir en un Estado de Derecho son también un factor importante dentro de lo que podríamos considerar la moral social<sup>407</sup>. Las relaciones con el Estado, el nivel de desconfianza que se genera<sup>408</sup> son un factor que influye en la conducta del contribuyente, más aun si esta desconfianza “tiene tal vez su raíz en el viejo, tradicional, miedo que en un tiempo inspiraba el poder público (...) que era sinónimo de abusos, privilegios y arbitrariedades” (Giorgetti, 1967, p. 7).

Es indudable que los elementos de moral tributaria y la concepción acerca de los deberes cívicos relacionados con el pago de tributos convergen, necesariamente, como razones condicionantes de las respuestas a la aplicación de los tributos. A nuestro juicio, como ya hemos señalado, no es posible separar, de modo absoluto, el razonamiento de maximización del beneficio económico que se quiere ver en el comportamiento de los contribuyentes de aquel espectro formado por la suma de valores que conforma su propia moral tributaria y que lo llevan a preferir uno u otro camino.

---

<sup>405</sup> El juicio moral de la sociedad también está asociado a la reputación del individuo. Allingham y Sandmo (1972) introdujeron por vez primera la variable moral en la decisión que toma el sujeto respecto al pago de tributos, distinguiendo la culpa generada por evadir así como el impacto que ser descubierto puede generar en la reputación del sujeto. Cfr. Allingham y Sandmo, 1972, pp. 326-327.

<sup>406</sup> La jurisprudencia ha intentado objetivar el contenido de la moral como límite al ejercicio de la autonomía de la voluntad. Así, en la STS 1864/2016 de 19 de julio de 2016, el Tribunal Supremo fundamenta sobre la libertad de configuración, aunque derivada de la autonomía de la voluntad que es esencial al ser humano, en el ámbito jurídico esta tiene “una proyección social” y está sometida a los límites que “la vida social impone” que son los del artículo 1255 del Código Civil “interpretados conforme a los parámetros hoy aplicables” que también se refieren a “la moral (en la que habrá de entenderse incorporada la publicidad, la transparencia y la capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio-económica que atempere y module decisiones puramente económicas.” (Fj. 10º).

<sup>407</sup> En parte, las relaciones con el Estado han estado también condicionadas por los fundamentos justificativos que han sido dados para la aplicación de los tributos. Como explica, Tipke (2002) el principio de capitación, según el cual todos debían pagar los tributos por el solo hecho de pertenecer a la comunidad y hacerlo, además, sin distinción de que tengan o no rentas, ni de su dimensión, se percibía como injusto por lo que históricamente hizo surgir la resistencia de los contribuyentes que se sentían oprimidos ante esta regla inequitativa. Cfr. Tipke, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y los contribuyentes*. Madrid: Marcial Pons, p. 33.

<sup>408</sup> Giorgetti (1967) grafica los niveles de desconfianza como un “complejo de temores y sospechas” que minan las posibilidades de establecer relaciones entre contribuyentes y Estado basadas en la confianza que este último pueda conducir de forma adecuada los destinos del pueblo.

Como se ha dicho, es parte importante en la moral tributaria la concepción que los sujetos tengan sobre el Estado, el rol que este cumple, los valores que promueve y las relaciones que establecen con él<sup>409</sup>. En ese sentido, como señalan Torgler y Schaltegger (2005)<sup>410</sup> uno de los principales factores asociados al nivel de moral tributaria de los ciudadanos es su nivel de confianza en las decisiones del gobierno y la credibilidad que este tiene en relación con la forma en que utiliza los ingresos tributarios<sup>411</sup>.

Si los valores y las convicciones cívicas prevalecen en el comportamiento del sujeto, este no actuará buscando escapar a sus deberes tributarios. Como decía Giorgetti (1967), no es posible esperar que las leyes consigan regular siempre con justicia la carga tributaria ni las relaciones entre fisco y contribuyente. No obstante, no hay razón para oponerse y sustraerse al mandato fiscal “sin faltar a uno de los deberes del ciudadano que consiste en ser leal hacia el Estado y respetar sus leyes” (p. 8).

Desde una perspectiva como la descrita, se acepta que la asunción y cumplimiento de las obligaciones tributarias no vienen dados solo por el hecho de estas provengan del mandato de la ley, sino que se entiende como un principio moral que los ciudadanos, como miembros de la comunidad a la que pertenecen y de cuya organización se benefician, tienen la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos que aquella irroga<sup>412-413</sup>

---

<sup>409</sup> Las relaciones entre el Estado y los sujetos, entendidas por Feld y Frey (2005) como “psychological tax contract between citizens and tax authorities” cuyos vínculos emocionales y las lealtades que se establezcan contribuyen a la moral fiscal individual. Cfr. Feld y Frey (2005). *Tax Compliance as the results of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation*. Canberra: Centre for Tax System Integrity. Working Paper N° 76, pp. 2-3.

<sup>410</sup> Torgler, B. y Schaltegger, C. (2005). *Tax morale and Tax policy*. Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working paper, N° 2005-30, p. 3 (traducción propia).

<sup>411</sup> En similar sentido, Tipke (2002), relaciona la moral del contribuyente a las actuaciones del Estado, de modo tal que si este tiene un comportamiento ético, transparente, eficiente ello lo podrá legitimar en el cobro de los tributos. La recaudación y el uso de los tributos son, ese sentido, elementos que marchan juntos y que vinculan a la moral del Estado y de los ciudadanos. El autor plantea que el asunto de la moral tributaria debe ser estudiada tanto en lo que concierne a los poderes públicos como a los ciudadanos-contribuyentes. Y debe ser estudiada en dos planos: uno objetivo, la moralidad de las relaciones tributarias; y uno subjetivo, que se dirija a la conciencia individual del contribuyente y a la conciencia institucional del Estado-fiscal. Cfr. Tipke, 2002, nota 4, p. 21.

<sup>412</sup> En términos de Rozas V. (2012) “La obligación de contribuir, en definitiva, se construye sobre la vinculación del ciudadano con una comunidad política concreta. (...) Resulta unidos a todos ellos por unos lazos de solidaridad que comportan la contracción de unos deberes cívicos elementales, entre los que se encuentra la contribución a los gastos públicos.” (p. 16). Rozas Valdés., J. A. (2011). Nota preliminar al libro *Las Razones del Fiscal. Ética y justicia en los tributos* de Franco Gallo, Barcelona: Marcial Pons, 2011.

<sup>413</sup> Holmes y Sunstein, explican que se deben pagar tributos por el “costo” de los derechos. Para estos autores resulta inconcebible que los derechos puedan existir si la sociedad no los financia mediante sus

Así, la pertenencia a un Estado y el convencimiento de que este desarrolla los valores que cada sociedad considera más importantes son un fuerte motivo para que pueda prevalecer un comportamiento basado en la solidaridad <sup>414</sup> por encima de uno abiertamente egoísta, que solo cuide de afectar lo mínimo la riqueza personal. Aunque también ha de tomarse en cuenta, como hacía notar Mc Gee (2010: 62-63), que a veces puede producirse una “falsa filantropía”, por lo que sino subyace un acervo moral que aporte convencimiento real sobre la corrección que hay en el pago de tributos, cualquier razón puede ser materia de cuestionamiento por noble que parezca.

Ahora bien, apelar al deber de todo ciudadano de ser leal con Estado y respetar sus leyes (y en esa línea, señalar también como motivación la satisfacción que da el deber cumplido) no dejan ser argumentos altamente volátiles y que se tornan, ciertamente, secundarios para los sujetos si se trata de proteger el patrimonio de los embates financieros del Estado, más aún si estos se consideran desproporcionados e injustos<sup>415</sup>.

No cabe duda que establecer dónde se encuentra la línea que pueda justificar válidamente esa percepción de injusticia que impulsa las conductas de incumplimiento, es algo difícil de determinar. Por ello, la explicación a las conductas de los contribuyentes exige un estudio profundo y, obligadamente, interdisciplinario para poder ahondar en

---

aportes; en otros términos, los tributos serían el costo de una sociedad civilizada. Cfr. Holmes, S. y Sunstein, C. R. (1999). *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, New York: Norton & Company, p. 21 y ss.

<sup>414</sup> Recordemos que la solidaridad está en la base de los principios de justicia tributaria y el deber de contribuir que propugna la CE. Vid Capítulo 1, acápite 2.2.2 de esta tesis. No obstante, como apunta Rozas V. (2011) “El problema, claro está, es alcanzar el punto de equilibrio en el que nadie deje aportar por entender que no le trae cuenta el esfuerzo, sea porque su retribución –después de impuestos- va a considerarla escasa, sea porque el sistema subvencional actúe como desincentivo.” (p. 16, *nota a pie 8, in fine*).

<sup>415</sup> Queremos transmitir con esto que la pugna entre convicciones morales y el propio instinto por proteger el patrimonio de aquello que no se considera justo se convierte en una dura y difícil batalla de la que, es probable, salga triunfadora la protección del patrimonio. La justicia, proporcionalidad, razonabilidad y legitimidad del tributo coadyuvan al cumplimiento tributario, y a la inversa –si bien jamás justifican- pueden explicar el porqué del incumplimiento. Por ello discrepamos de Giorgetti cuando, usando una cita de Fezzi, pone por encima el valor del deber cumplido. Así, sostiene que “Aun admitiendo que la medida del deber tributario no debería ultrapasar en ningún caso los límites de las verdaderas *capacidades contributivas* de los sujetos gravados, tenemos que convenir con Fezzi que la satisfacción del deber cumplido de quien observa la ley, es un bien inmensamente superior, y, a la luz del verdadero significado de la vida humana, también más real y duradero que las fáciles ventajas derivadas de la trasgresión de la ley misma” Giorgetti, 1967, p. 11. La referencia bibliográfica de la cita de Fezzi que incluye Giorgetti es la siguiente: Fezzi, L. (1953). *Fisco e coscienza*. En *Aggiornamenti Sociale*, N° 4, p. 370.

conocer y ponderar las motivaciones y razones detrás de las conductas de resistencia al tributo y su relación con la moral tributaria<sup>416</sup>.

Las razones que han sido expuestas hasta este momento, explican algunas de las consideraciones involucradas en la toma de decisiones de los contribuyentes que optan por resistir y no cumplir con sus obligaciones tributarias. No es, desde luego, un repaso en profundidad sobre este tema tan complejo, pero se ha intentado destacar los elementos más importantes que se han sometido a debate desde diferentes perspectivas y ángulos de conocimiento. Como se ha dejado en claro en párrafos precedentes, la conducta de resistencia fiscal<sup>417</sup> es un problema que seguramente siempre acompañará a la decisión estatal de aplicar los impuestos. Son extremos que siempre irán tensionándose mutuamente pero no por ello, deben dejar de ser materia de constante reflexión y revisión pues a cada momento histórico, y a los ciudadanos que viven en él, les resulta imperativo reconocer los valores sobre los que el ordenamiento jurídico reposa para entenderlos y hacerlos propios. Es claro que en el caso de los tributos, la conciencia de su necesidad y la obligación de pagarlos no puede provenir solo del mandato legal que se presume justo sino de los valores esenciales de justicia, solidaridad y redistribución que se encuentran en la esencia del instituto tributario.

Nuestra intención al mostrar algunas de las explicaciones aportadas por las diferentes perspectivas y especialidades de los autores ha sido destacar, sobre todo, la complejidad de este fenómeno y, particularmente en lo jurídico, la evidente relación entre la percepción de justicia del cobro, su vinculación con la igualdad de tratamiento y la razonabilidad de los impuestos, como aspectos que, si son percibidos de modo negativo, desencadenan la resistencia al pago de tributos.

Asimismo, concedemos importancia a la perspectiva de análisis de la resistencia fiscal que apunta a un origen en la mentalidad más interna del sujeto y sus propios valores. La condición natural, instintiva y básica a la que apuntaba Schmölders no ha podido ser

---

<sup>416</sup> La presencia en el debate tributario de temas vinculados a la moral tributaria también ha estado en las agendas de las administraciones tributarias. Como ejemplo, ha sido tema central de la 45ª. Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias – CIAT, del 2011: La moral Tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la eficacia de la Administración tributaria. Se puede consultar en línea <https://www.ciat.org/45-asamblea-general-del-ciat/>

<sup>417</sup> Como lo dijo Pont Mestre (1994), la resistencia es una verdadera constante histórica. Cfr. Pont Mestre, M. (1994). Una aproximación a una indagación acerca de las causas del fraude tributario. En *Revista Técnica Tributaria*, N° 24, enero-marzo, p. 67.

descartada aun en nuestros días<sup>418</sup>. Por el contrario, el estudio de las razones para el incumplimiento fiscal sigue apoyándose en dichos elementos que subyacen a los valores y a la cultura tributaria del individuo y de la sociedad, como únicos medios para educar y lograr mejores niveles de cumplimiento, fortaleciendo sus deberes cívicos y ciudadanos<sup>419-420</sup>.

Concluimos este acápite dejando establecido que existe una innegable relación entre los diversos tipos de expresión de la resistencia tributaria y la moral tributaria. No quiere afirmarse con ello que todo acto de resistencia sea inmoral (como tampoco que todos los actos de resistencia sean contrarios a Derecho) sino que el no pago de tributos adquiere expresiones más graves en tanto menos acervo moral tengan los sujetos pues, detrás del instituto tributario está una importante carga de valores (no solo la solidaridad, también la equidad, la justicia, la redistribución, entre otros) cuya cabal comprensión solo puede conseguirse pensando no como un individuo solo e aislado, sino como uno integrado en una comunidad donde existen afinidades y empatías, que construyen y fortalecen una moral social y, particularmente, la moral de cada sujeto. Pensar en sociedad es una manera de comprender mejor los valores en los que se fundamenta el Derecho Tributario<sup>421</sup>.

---

<sup>418</sup> De hecho, desde la perspectiva que la neurociencia ha aportado al Behavioral Economics ello ha encontrado asidero. Los instintos humanos determinan los comportamientos de los seres humanos. Vid. Politser, Peter.(2008). *Neuroeconomics*. Oxford: Oxford University Press.

<sup>419</sup> Cfr. OECD/FIAPP (2015). *Building tax culture, compliance and citizenship*, OCDE Publishing, Paris, disponible en <http://doi.org/10.1787/9789264205154-en>

<sup>420</sup> También Pont Mestre (1972) apuntaba a la importancia de la educación como medio para superar la resistencia fiscal, aunque reconocía que era una tarea de gran envergadura considerando que la capacidad de burlar al fisco se tiene por una cualidad digna de admiración, incluso otorga prestigio y reconocimiento por la sagacidad que involucra. La admiración, sin duda, se arraiga en la sociedad y genera una tendencia a la imitación. Por ello, la educación y remoción de esos modelos sociales son muy necesarios. Cfr. Pont Mestre, 1972, pp. 261-262.

<sup>421</sup> Que como se sabe no están en el mero financiamiento del gasto público sino en materializar la justicia tributaria, concretando un equitativo reparto de la carga tributaria sobre la base de la capacidad económica de cada cual y con fines redistributivos que permitan minimizar las desigualdades sociales. De ahí que se insista tanto en que en la CE existe un claro mandato que relaciona la legitimidad de los tributos a partir de la justicia del gasto público: se trata de un sistema unitario donde la justicia del tributo depende de la justicia del gasto.

## 2.1.2 Expresiones de la resistencia al deber de contribuir.

En la literatura clásica sobre Derecho financiero<sup>422</sup> el comportamiento de los sujetos frente de los tributos ha sido estudiado, originalmente, como parte de los efectos de la aplicación de los impuestos<sup>423</sup>. Junto a la noticia, la percusión, la incidencia, la difusión y demás efectos de la aplicación de los impuestos, se ha discutido, por ejemplo, si la traslación<sup>424</sup> (hacia delante o hacia atrás<sup>425</sup>) podía ser un mecanismo de evasión pues, usada por quien no está dispuesto a asumir la carga tributaria, se conseguiría que un tercero distinto la soporte sustrayéndose así a la obligación tributaria impuesta por la ley<sup>426</sup>. Además de la traslación de los impuestos, otros de los efectos económicos de los impuestos, entre los que se cuentan la amortización, la capitalización o la elisión, también explican algunas de las conductas por las cuales se lograría evitar el sacrificio tributario,

---

<sup>422</sup> Por citar algunos, Griziotti, B. (1959). *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducción de Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma; Ingresso (1954) *Diritto finanziario*; Einaudi, L. (1948). *Principios de Hacienda Pública*. Madrid.

<sup>423</sup> Dentro de los efectos de la aplicación de los impuestos, los más estudiados han sido los económicos o financieros. Sin embargo, como señala Recktenwald (1970) los impuestos producen efectos de distinta naturaleza “(p.e., económica, fiscal, social, política), a causa de la interdependencia de la fenomenología económica y social.” Recktenwald, H. C., (1970). *Teoría de la traslación de los impuestos*. Madrid: Editorial de Derecho financiero, p. 26.

<sup>424</sup> De la Garza (2008), define a la traslación como “el fenómeno por el cual el sujeto pasivo legal, percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto”. Garza de la, Sergio. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. 28ª ed. México: ediciones Porrúa, p. 397.

<sup>425</sup> Se diferencian entre las fórmulas para concretar esta traslación: “La traslación es hacia delante cuando el vendedor repercute sobre el comprador, a través de la elevación del precio de las mercancías, el impuesto encajado, y que la traslación es hacia atrás cuando el vendedor no puede imponer a sus clientes precios superiores, pero sí reducir los pagos a sus proveedores o trabajadores.” Schmolders, 1962, pp. 156-157. Griziotti (1959) distinguía la traslación lateral cuando esta se hubiera producido respecto de proveedores o compradores de otros bienes o servicios que no son directamente afectados por los tributos pero que “son producidos a costos conjuntos con los bienes o servicios gravados” o bien que son complementarios de estos últimos. Cfr. Griziotti, 1959, p. 89. Sobre la traslación en particular, se recomienda revisar la cita obra de Recktenwald, H. C. (1970). *Teoría de la traslación de los impuestos*. Madrid: Editorial de Derecho financiero.

<sup>426</sup> Para Giorgetti (1967) “si bien la traslación tiene por mira transferir la carga impositiva del sujeto de *derecho* a otro de *hecho* y, por tanto, no produce daño económico al erario, ello no obstante en algún caso importa ciertas consecuencias análogas a la evasión, perturbando la distribución de la carga tributaria y del impuesto al modificar los criterios de repartición deseados y fijados por el legislador.” Giorgetti, A. (1967). *La evasión tributaria*. Buenos Aires: Depalma, p. 5. Por su parte, Albiñana (1970) señala que “La evasión impositiva es un fenómeno estrechamente vinculado al de incidencia y, por ende, al de la traslación.” (p. 8). Y para Fasiani era claro que el fenómeno de la traslación era una forma de evasión lícita. Cfr. Fasiani (1962). *Principios de ciencia de la Hacienda*, Madrid, p. 270 y ss, citado por Albiñana, 1970, p. 9.

pues gracias a las condiciones propias del mercado permitirían algunos ajustes en la forma de realizar las operaciones<sup>427-428</sup>.

Al estudiar las expresiones más comunes de resistencia al pago de tributos, Amorós (1970) distingue los procedimientos que utilizan los sujetos separándolos entre económicos y jurídicos<sup>429</sup>. Los primeros se producirían por las tensiones propias del mercado y en ellos la voluntad de los sujetos sería un factor indiferente. En cambio, en los segundos dicha voluntad se vuelve protagonista y se usan "medios o modos que recurren, al menos en apariencia, a instituciones o formas elaboradas por el derecho para repeler al impuesto" (p. 517).

En tal sentido, los procedimientos económicos de resistencia tributaria se corresponderían con aquellas situaciones estudiadas como los efectos de los impuestos, donde la posibilidad de conseguir escapar al cumplimiento tributario o trasladar la carga a un tercero se concreta porque las condiciones y tensiones del mercado así lo permiten. En cambio, en las expresiones denominadas jurídicas, la voluntad del contribuyente es determinante para usar las formas jurídicas para escapar al tributo. Tanto respecto de los procedimientos económicos como de los jurídicos cabría la consideración sobre su licitud o no<sup>430</sup>.

Einaudi (1948), por su parte, usó el término "remoción", para distinguir los supuestos en que los que si bien no se verifica el cumplimiento de la obligación tributaria, la conducta del individuo puede ser legal. Dicha denominación ha sido mantenida por algunos autores para referirse a los casos en que nada tiene de reprochable jurídicamente

---

<sup>427</sup> En esta parte se puede revisar Griziotti, 1959, pp. 86-101. Griziotti afirma que los tributos suponen "sacrificios temporarios y permanentes (...), lo cual origina reducciones de consumo o de ahorro y aumento de costos en la producción. Los impuestos, sin embargo, pueden también proporcionar beneficios económicos en la redistribución de la riqueza, ocasionada por los tributos. Así, a consecuencia del impuesto el productor puede aumentar más que proporcionalmente el precio (rentas fiscales) y el contribuyente puede perfeccionar la producción (remoción del impuesto) de manera que después del tributo ambos tienen mayor utilidad." (p. 87)

<sup>428</sup> Para Albiñana (1970) estos procedimientos económicos en los que la reacción o comportamientos de los sujetos se produce al margen de la relación fisco-contribuyente, y donde la incidencia real del impuesto no ocurre en el contribuyente sino en otra persona, serían supuestos propiamente "alegales" pues serían ajenos al ordenamiento jurídico. Cfr. Albiñana, 1970, p. 13.

<sup>429</sup> Cfr. Amorós, 1970, pp. 513-514.

<sup>430</sup> Amorós (1970) intenta una clasificación de los distintos procedimientos usados para resistir a los tributos: A) usando medios jurídicos (medios lícitos); B) abusando de los medios jurídicos (medios ilícitos), diferenciándose en este caso entre a) aquellos aparentemente legales y b) los que no tienen apariencia legal. Tanto en A) como en B) se pueden producir por acción u omisión. Cfr. 521-522.

la conducta del sujeto, y para marcar distancia de los supuestos en que el incumplimiento se torna ilegal<sup>431</sup>.

La remoción ha sido entendida como la actividad o conducta que realiza el sujeto para no tener que asumir el pago del tributo, en tanto le es posible no realizar el hecho gravado<sup>432</sup>. Esta figura fue posteriormente identificada con la economía de opción y las economías fiscales<sup>433</sup>. En todos estos casos, no habría ningún reproche a la conducta del sujeto, pues el ordenamiento tributario no se afecta con dichas elecciones y no cabe si quiera un juicio moralmente negativo de su proceder pues, ni aun llevado al extremo, podría exigírsele a un sujeto que siempre realice sus actividades de modo tal que estas le generen mayores costos tributarios.<sup>434</sup>

En el extremo opuesto, el de los incumplimientos considerados ilegales, se encuentra la figura de la evasión, que se produciría, en términos generales, cuando el sujeto elimina su carga tributaria, a pesar de estar obligado, mediante el ocultamiento o la realización de figuras fraudulentas y violatorias de la ley tributaria.

---

<sup>431</sup> Para Einaudi (1948) son incumplimientos ilícitos, por ejemplo, el contrabando o al fraude fiscal para evitar el pago de un impuesto sobre las rentas o determinados capitales, los que no caerían dentro de su concepto de incumplimiento lícito o “remoción”. Cfr. Einaudi, L. (1948). *Principios de Hacienda Pública*, p. 228 y ss. Einaudi defendía la licitud de la remoción y la posibilidad del contribuyente de abstenerse de ciertos actos, comportamientos o consumos de modo que no incurra en los hechos gravados por la ley. Por ello, consideraba que salvo que una disposición legal restringiera tal posibilidad de elección, la remoción no estaba penalizada. Einaudi comenta al respecto el caso del impuesto sobre la sal que estuvo vigente hasta 1789, cuya ley declaró como obligatorio el consumo de una cierta cantidad, lo que constituyó una manera de dejar sin opción al contribuyente y castigar una eventual remoción. Cfr. Einaudi, L. (1948). *Principios de Hacienda Pública*, Madrid, p. 263-264. Este ejemplo también es comentado por Albiñana, 1970, p. 19.

<sup>432</sup> Lo cierto es que en la doctrina financiera clásica la referencia a la “remoción” se hizo con un carácter sobre todo económico y no jurídico. La acción del sujeto para no realizar los hechos gravados era considerada un acto de remoción. Tan económica era la perspectiva sobre estas actividades que inclusive se las relacionaba con las situaciones en que el sujeto decidía por un aumento de su producción con miras a “remover” el impuesto. Griziotti (1959) señala en ese sentido: “El impuesto puede inducir a los contribuyentes a aumentar la producción o perfeccionar sus métodos (por ejemplo: con reducción de derroches de mano de obra o de subproductos o con el empleo de máquinas modernas) para alejar o remover (de ahí el término de remoción del impuesto) la carga tributaria.” Griziotti, 1959, p. 97.

<sup>433</sup> En la economía de opción, como su nombre lo indica, la propia normativa “ofrecería la opción” para que se produzca un ahorro tributario; en cambio en las economías fiscales (a las que definió Albiñana), las leyes tributarias no habrían entrado a regular una determinada materia, y sería posible entonces que los particulares actúen en busca de un ahorro tributario y sin usar ninguna maniobra anormal. Cfr. Albiñana, 1970, p. 15.

<sup>434</sup> En estos casos, resultan pertinentes las palabras de Lerouge sobre que “cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible. El deber moral, como el deber cívico, no llegan hasta obligarlo a tomar el camino más provechoso para el Tesoro.” Lerouge, (1944). *Théorie de la fraude en Droit fiscal*, París, p. 103, citado por De la Garza, 2008, p. 402.

Sin embargo, como ya hemos dicho, ambas figuras, remoción y evasión, fueron estudiadas, inicialmente, desde una perspectiva económica y de la ciencia de las finanzas públicas, lo que produjo un sinnúmero de equívocos y definiciones inexactas respecto de ellas<sup>435</sup>. Así, Villegas (2002) comenta cómo desde la perspectiva económico-financiera la evasión ocurría “cuando no se transfiere o ingresa total o parcialmente al fisco una prestación, a título de tributo, por parte de quien considera, según sus intereses, como una unidad económica sobre la que debe incidir” (p. 537), por lo que, desde la amplitud de esta definición se entendía que la evasión podía ser lícita o ilícita. Es decir que, en su sentido económico original, la figura de la evasión no era identificada necesariamente con conductas proscritas<sup>436</sup>.

Una aproximación más actual, aunque no por ello del todo pacífica<sup>437</sup>, entiende que las respuestas de los contribuyentes frente a los tributos que se ven obligados a pagar, cuando son de resistencia, reflejan con mayor o menor gravedad su decisión de realizar las actividades económicas reduciendo o, abiertamente “anulando” los costos fiscales derivados de la normativa tributaria, por lo que en atención a esta intensidad de la resistencia y el resultado que ella produce en el ordenamiento jurídico, está prácticamente generalizado el uso de una categorización tripartita que identifica tres tipos de conductas: las que constituyen economía de opción, la elusión y la evasión tributaria<sup>438</sup>.

En el grado de menor intensidad está ubicada la economía de opción pues es considerada una forma de resistencia totalmente lícita que supone que el sujeto elige organizar de un determinado modo la realización de sus actividades, o renunciar incluso

---

<sup>435</sup> Villegas, H. B. (2002). *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*. 8ª edición. Buenos Aires: Editorial Astrea, p. 537. En igual sentido, Albiñana, 1970, p. 8.

<sup>436</sup> Villegas (2002), como otros autores, considera un contrasentido el referirse a evasión lícita “pues una categoría jurídica no puede ser o no ser legal al mismo tiempo”, ni hablarse de “fraude fraudulento y fraude no fraudulento” (p. 537). En similar sentido, Giuliani F. afirma que la expresión “evasión” lleva implícito el concepto de ilicitud. Cfr. Giuliani Fonrouge (1962). *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Depalma, p. 591.

<sup>437</sup> Ver, más adelante el acápite 2.2.

<sup>438</sup> La diferenciación de estas tres categorías ha sido reconocida por la jurisprudencia como es el caso de la conocida Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2011, casación número 1061/2007, cuyo FJ. 3º señala que “para el tratamiento de la utilización de creaciones jurídicas que permiten conseguir los resultados deseados con una menor tributación que la de los actos o negocios jurídicos usuales que son los específicamente contemplados por las normas tributarias, se utilizan tres categorías dogmáticas: la elusión fiscal que no infringe la ley tributaria pero soslaya su aplicación; la evasión fiscal que vulnera directamente dicha ley; y la economía de opción que supone la elección lícita entre diversas alternativas jurídicas la que representa una menor carga fiscal.”

a realizarlas, con el fin de no caer en los supuestos imposables y así ahorrarse el costo de los tributos. Por su parte, la elusión y la evasión importan comportamientos ya no de clara licitud sino, por el contrario, de dudosa legitimidad. En el caso de la evasión la intensidad de la resistencia es extrema pues el sujeto elige incumplir de modo frontal su obligación tributaria. En la evasión hay una conducta ilícita y una preferencia abierta por sustraerse a la carga tributaria aun y a costa de incurrir en conductas no arregladas a ley. Finalmente, en el caso de la elusión lo que caracterizaría a esta conducta es la búsqueda del no pago o la disminución del tributo usando para ello recursos o vehículos jurídicos que formalmente pueden no ser reprochables pero que revisten abusos o conductas contrarias a derecho.

Los fundamentos de nuestra apreciación sobre la ilegitimidad de la elusión los reservamos para el apartado 2.2 donde desarrollamos el concepto. En esta parte solo nos referiremos a la economía de opción y a la evasión (esta última, la figura que más se ha estudiado como forma de resistencia directa a la aplicación de la ley tributaria) y, solo de modo referencial, si fuera necesario, aludiremos a la elusión tributaria.

### ***1. La economía de opción.***

La denominada economía de opción es la figura que coincidiría con la remoción einaudiana<sup>439</sup>, puesto que “no se realiza el hecho previsto en la norma cuya realización origina la obligación de contribuir” (Ferreiro, 2003a, p. 511)<sup>440</sup>. En ese sentido, en la búsqueda de un ahorro fiscal<sup>441</sup>, los contribuyentes pueden utilizar los espacios libres de

---

<sup>439</sup> Es necesaria la precisión a “remoción einaudiana” puesto que Einaudi le atribuye un carácter lícito. No obstante en otras posturas, que parten más bien del efecto de la conducta (en sentido amplio “remover” como “retirar” como “librarse” del tributo), la remoción también podía entenderse como ilícita si se usa el engaño o medios fraudulentos. Así, por ejemplo, Recktenwald (1970) refiere que la evasión es la remoción ilegal del impuesto. Cfr. Recktenwald, 1970, p. 56.

<sup>440</sup> Ferreiro Lapatza, J.J. (2003a). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En AA.VV. (Barros Carvalho editor). *Tratado de Derecho Tributario*, Lima: Palestra, p. 505-535.

<sup>441</sup> Nos referimos al ahorro tributario o fiscal entendiendo por este al resultado que persiguen las actividades del individuo. No es el comportamiento en sí mismo sino el fin, que puede consistir en reducir o anular el monto del impuesto a pagar, o disminuir su base imponible, o diferir el momento de su pago, entre otros. También se incluye como fin perseguido por los sujetos el obtener una ventaja. Como se verá más adelante, el ahorro tributario no es por sí solo indicativo de una conducta cuestionable jurídicamente. Buscar un ahorro no está penalizado. Sí, en cambio, puede estarlo el conseguir tal ahorro por vías indebidas. Obtener una ventaja fiscal sin que se haya tenido el derecho originalmente puede -más fácilmente- plantear problemas sobre su legitimidad. En ese sentido, Ruiz Almendral (2006), comentando el artículo 15 LGT, indica que uno de los primeros indicios del fraude es que exista una ventaja tributaria. Afirma la autora que “el concepto de ventaja es especialmente amplio, y hace referencia a cualquier resultado que implique la no tributación, su diferimiento o la aplicación de una norma tributaria más beneficiosa (exención, deducción... etc.).” Ruiz Almendral, V. (2006). *El fraude a la ley tributaria a examen: los problemas de*

tributación que se ofrecen en el sistema jurídico<sup>442</sup> y, en tanto es así, su elección por economizar en el pago de tributos es lícita y se encuentra respaldada por las normas jurídicas que les permiten, realizar las actividades de una u otra manera, con mayor o menor costo tributario respectivamente y sin que ello signifique transgredirlas<sup>443</sup>.

Coincidimos con Aguiar (2010) cuando señala que la economía de opción es un “fenómeno multiforme” en el que quedan comprendidos hechos de muy diversa naturaleza que complican conseguir una definición unitaria, por lo que considera que de una “forma muy general y poco rigurosa” cabría definir la economía de opción como “la adopción de comportamientos jurídicos dirigidos a alcanzar una disminución de la carga fiscal a la que el contribuyente podría estar virtualmente sujeto, si no hubiera adoptado esos comportamientos.”(p. 436).

Aun con las dificultades para arribar a una definición unitaria, intentamos en los siguientes párrafos delimitar los elementos esenciales de esta figura con miras a establecer, posteriormente, su frontera con las conductas elusivas proscritas, asunto de mayor relevancia y actualidad en el ámbito tributario tanto nacional como internacional.

La expresión “economía de opción”, como es conocido, fue acuñada por Larraz (1952)<sup>444</sup> quien, a propósito de un trabajo referido a la interpretación de las normas -en el

---

*la aplicación práctica de la norma general anti-fraude del artículo 15 de la LGT a los ámbitos nacional y comunitario.* Madrid: Aranzadi, p. 80.

<sup>442</sup> Conviene recordar lo enseñado por Bobbio (1963) respecto a cómo el derecho regula las conductas del ser humano. Las normas jurídicas se ocupan de ellas limitándolas o regulándolas (en lo que él denomina “espacios jurídicos plenos”) o, cuando no se ocupa de ellas, los sujetos son libres para desenvolverse en los “espacios jurídicamente vacíos”. Cfr. Bobbio, N. (1963). *Lacune del diritto*. En *Novissimo Digesto italiano*, Turín: Utet, Vol. IX, p. 418. Larenz (1980) también se refiere al campo donde el Derecho no aplica reglas y lo denomina “espacio libre de Derecho”, para expresar, en similar sentido que Bobbio, que el legislador no ha querido establecer ninguna regla en él. Cfr. Larenz, K. (1980). *Metodología de la ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel, p. 369 y ss. En materia tributaria diríamos entonces, que la posibilidad de aprovechar estos espacios vacíos no puede configurar ninguna infracción al ordenamiento puesto que en ellos no existe regla jurídica que genere consecuencias tributarias. Son espacios no alcanzados por el ámbito de aplicación de la norma tributaria.

<sup>443</sup> La economía de opción ha sido recogida en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional español en diversa jurisprudencia. Entre esta, la muy citada sentencia STC 46/2000 de 17 de febrero de 2000, que la define como “la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto a las otras.” (FJ. 6º). En el mismo sentido, el Tribunal Supremo en diversa jurisprudencia destaca la posibilidad de elegir que tienen los contribuyentes entre “las varias posibilidades que ofrece la Ley” “lo que resulte fiscalmente más rentable siempre que no vulnere ninguna obligación legal”. *Vid.* STS de 2 de noviembre de 2002 (rec. 9712/1997), FJ. 6º, STS de 11 de mayo de 2004, rec. 1402/1999) FJ. 5º; STS de 22 de marzo de 2005 (rec. 3423/2000), FJ.5º; entre otras.

<sup>444</sup> Larraz (1952). *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado, p. 61 y ss.

que proponía el uso de los métodos histórico y sistemático (además del gramatical y lógico) para que la ley tributaria se aplicara de acuerdo con su espíritu y finalidad-, estableció como excepción a la aplicación de esta metodología interpretativa, los casos en los que el contribuyente hubiera actuado de buena fe, supuesto que identificó y vino a llamar “economía de opción”<sup>445</sup>, para diferenciarlo de los casos de simulación y fraude a la ley<sup>446</sup>.

Larraz (1952) condicionaba la existencia de la economía de opción a que exista concordancia entre lo formalizado y la realidad, pues descartaba de plano que pueda existir una búsqueda de ahorro tributario mediante fórmulas que impliquen una simulación o un fraude a ley, es decir, que vayan contra el espíritu de la norma tributaria y lo que esta persigue. El autor establecía una línea divisoria clara para distinguir las economías de opción de otras situaciones precisando que, su carácter de conducta lícita radica en que hay buena fe en el sujeto, no hay desfase con la realidad y no se afecta el espíritu de la ley<sup>447</sup>.

En consecuencia, podemos decir, siguiendo a Pérez de Ayala (2006), que en el concepto de Larraz son rasgos de esta figura: que exista opción entre dos o varias conductas lícitas, válidas y reales, que sean económicamente equivalentes y que solo por motivos de ahorro cabe explicar la opción elegida. Finalmente, también acepta que esta opción puede venir dada de modo explícito en la Ley, como ser “provocada” desde la propia ley tributaria.<sup>448</sup>

Para Albiñana (1970), por el contrario, la economía de opción, a la que también denomina como opción impositiva, solo puede darse cuando la ley contempla expresamente “dos fórmulas jurídicas con sus correlativos contenidos económicos y

---

<sup>445</sup> En España, el Tribunal Constitucional en su sentencia STC 137/1996 recoge de alguna manera esta tesis de la buena fe en tanto valida el derecho de los sujetos a planificar su actividad empresarial “confiados en la legislación que se hallaba vigente.” (FJ. 2º).

<sup>446</sup> Cfr. Pérez de Ayala, J. L. (2006). *El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado*. Doc. N° 22/06. IEF, p. 5.

<sup>447</sup> Cfr. Larraz, 1952, pp. 61-62. La referencia a la buena fe es muy destacable ahora mismo, sobre todo, como veremos más adelante, porque al trazar la línea divisoria con los casos que son calificados como elusiones y, por tanto, cuestionados por el ordenamiento, se plantea la discusión sobre el uso abusivo que hacen los particulares de la libertad de configurar sus actividades lo cual no puede ser entendido, en ningún caso, como actos realizados con buena fe.

<sup>448</sup> Cfr. Pérez de Ayala, 2006, p. 6-7.

tratamientos impositivos diferentes y ambas instrumenten el fin práctico o resultado real que el contribuyente se proponga alcanzar”. Lo importante de la definición de este autor es que introduce claramente la distinción entre los casos de economía de opción -así concebidas-, de otros supuestos, también lícitos, en los que “la alternativa no *resulte* de la Ley, sino que el contribuyente la construye al *amparo* de la Ley” (p. 14).<sup>449</sup> El matiz entre ambos autores respecto a lo que le está permitido hacer a los sujetos está solamente en la denominación que le dan pues mientras que para Larraz la economía de opción puede ser explícita o implícita en la ley, para Albiñana (1970) los casos en que el sujeto “construye” la alternativa, sería una figura diferente llamada “economía fiscal”, aunque a esta última también la considera lícita<sup>450</sup>.

Ferreiro (2003a) es uno de los autores que más ha ensalzado la existencia de una figura reconocida como economía de opción y sostiene que esta no solo ocurre cuando la ley la prevé o la ofrece de manera expresa<sup>451</sup>. Afirma que no es una figura “inocua ni es inútil”, que consiste en “la elección entre dos hechos que tienen consecuencias fiscales diferentes y resultados equivalentes con el ánimo -con el motivo único o fundamental- de ahorrar impuestos o, si ello es posible, de no pagar impuestos” (p. 506). Destaca, en ese sentido, que optar por una figura más barata no puede revelar por sí mismo una intención contraria a Derecho, “es jurídicamente intachable”, concluye (p. 507).

---

<sup>449</sup> A estos supuestos el autor los denomina como formas de “evasión legal”. Evasión pues no existe ingreso del tributo a favor del Fisco pero que es legal pues no se está utilizando medios ilegales para conseguirlo. Se nota en la tesis de Albiñana (1970) el uso de la categoría “evasión” en el sentido económico al que antes hacíamos referencia (*Vid.* acápite 2.1.1), identificándola con el resultado: el no pago del impuesto y el consecuente no ingreso para el erario público.

<sup>450</sup> *Vid. Supra* nota a pie 433.

<sup>451</sup> Sobre si la economía de opción solo puede darse cuando la Ley ofrece explícitamente dos fórmulas jurídicas con efectos económicos equivalentes pero con trato tributario distinto, Ferreiro opina que no. Ofrece como ejemplo el caso de un sujeto que para no caer en una ley que grava las donaciones con distintas tasas según su monto y que obliga, además, a acumular las efectuadas a favor de una misma persona en el espacio de tres años, realiza tres donaciones de montos bajos (para verse gravado con la tasa menor) y las realiza en lapsos que superan los tres años. En esta situación, Ferreiro sostiene que no se podría “reprochar jurídicamente la realización de las tres donaciones antedichas, todas y cada una de ellas válidas, reales y lícitas aunque de ellas derive un ahorro fiscal, aunque la Ley no las prevea explícitamente y aunque ésta no sea la forma más frecuente de operar” (Ferreiro, 2003a, p. 507). A nuestro juicio, en el caso que plantea Ferreiro no cabría ningún reproche a las operaciones realizadas pues no es posible dejar de considerar la particularidad de que la norma prevé un periodo para controlar el volumen de las donaciones (tres años en el caso) estableciendo un umbral deliberado y explícito hasta el cual alcanza la imposición, por lo que, en sentido contrario, dicha norma también establece a partir de cuándo los hechos ya no están gravados. Entendemos que, se trata de un caso en el que la ley ofrece la alternativa de no estar gravado si no se cumple con lo que en ella se establece, es decir, se regula de modo evidente un espacio libre de impuestos.

Este argumento también había sido expresado por Larraz (1952) en su definición primigenia de economía de opción pues él no consideraba que se afectara el espíritu de la ley tributaria ya que esta no prohíbe que se opte por la alternativa más barata<sup>452</sup>.

Toda la doctrina, sin embargo, no ha estado de acuerdo con este planteamiento. González García, por ejemplo, ha sido quien de modo más restringido entiende las posibilidades de optar para el contribuyente, pues considera que en algunos supuestos se produce una afectación al espíritu de la norma tributaria. Así, González García (2001)<sup>453</sup>, parte de un concepto más amplio al que llama “economía de impuesto” que da cabida a conductas tanto contrarias a derecho como otras que no lo son. Dentro de las primeras, además de las infracciones que conllevan una clara ilicitud, él también ubica a las infracciones indirectas. A estas últimas, las describe como aquellas conductas en las que se utilizan vías alternativas a las previstas en las normas, que aparentemente acatan la norma tributaria, pero en realidad vulneran su *ratio legis*, de ahí que las llame “infracciones encubiertas”<sup>454</sup>. Para González García la economía de opción se produce, por el contrario, cuando se eligen “camino menos o nada gravados” buscando resultados económicos similares a los que la ley grava pero, ese proceder, “no entra en colisión con ningún precepto concreto, limitándose en su actuación a optar por la vía económica menos gravada” (2001, p. 153).

Lo cierto es que la estructura de las propias normas tributarias es lo que, en principio, permitiría a los ciudadanos elegir la forma adecuada para llevar a cabo sus negocios, pues en función de ella la tributación podrá variar, o incluso no llegar a nacer (Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 9). Este dato es incontrovertible pues las normas tributarias contienen

---

<sup>452</sup> Cfr. Larraz, 1952, p. 62. Para el autor esta diferencia es sustancial pues, a su juicio, en ello radica la distinción con el *fraus legis* que sí atenta contra el espíritu de la ley.

<sup>453</sup> Cfr. González García (2001). *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Pamplona: Thomson Reuters. Aranzandi, p. 153 y ss.

<sup>454</sup> Desde épocas tempranas de su producción intelectual, González García estableció esta categoría de las “infracciones indirectas”. Estas figuras de infracción encubierta o indirecta son las que el autor entiende como elusiones y la mayoría de la doctrina ha recogido posteriormente esta misma caracterización para describir los casos de fraude a la ley. En ese sentido, se concluye que en la elusión por fraude a la ley hay una infracción indirecta a las normas tributarias. Cfr. González García, 1983, p. 441. Opina en contrario, Tarsitano (2018) quien no concuerda con que pueda incurrirse en ataques indirectos a la normativa y asevera que la ley se infringe o no, y no concibe, por tanto, esta categoría de infracciones indirectas. Tarsitano, A. (2018). Forma y Sustancia en el Derecho Tributario. En *Libro homenaje al Académico Dr. Horacio A. García Belsunce*. Buenos Aires: Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires-Thomson Reuters. p. 361. Disponible en <http://albertotarsitano.com/interpretacion/Forma%20y%20Sustancia1.pdf>

presupuestos de hecho cuya descripción dictamina, con claridad, las situaciones que acarrear obligaciones tributarias: fuera de ellas, no existe manera de atribuirle a un sujeto un hecho gravado con el tributo<sup>455</sup>.

Ahora bien, como se ha visto al estudiar los comportamientos de los sujetos frente al tributo, una primera reacción es no realizar o desistir de llevar a cabo los negocios con tal de no tener que asumir los costos de los tributos con los que aquellos resultan gravados. Esta primera forma de resistencia constituiría una expresión elemental de la economía de opción, como afirma García Novoa (2004)<sup>456</sup> y no tendría mayor relevancia desde el campo del Derecho tributario, a no ser que sea por la apreciación de que se ha realizado “otro hecho no gravado o gravado de forma más liviana, o por realizar ese hecho en mejores condiciones” (p. 114).

Parece evidente que, desde un punto de vista normativo, no hay necesidad de ocuparse de regular, de modo expreso, la posibilidad de no realizar los hechos imposables. Ello es algo implícito: las normas tributarias establecen el ámbito de su aplicación, lo que no cae dentro de él está excluido de gravamen por lo que, de realizarse hechos distintos no se producen consecuencias tributarias.

En la misma línea, Palao Taboada (1966)<sup>457</sup> apunta que el no realizar los hechos regulados por las normas jurídicas es algo que, por lo demás, ocurre en las demás ramas del ordenamiento sin que se le conceda mayor atención ni sea motivo de cuestionamiento alguno. Es claro que este supuesto, no reviste interés ni peligro jurídicos pues la norma tributaria no obliga a realizar los hechos imposables sino solo establece la consecuencia que se produce si el sujeto los realiza.

En el punto crítico de la definición de la economía de opción está en determinar hasta dónde puede llegar la determinación del sujeto de no caer en los supuestos normativos.

Para una primera corriente de opinión, la economía de opción va más allá de la mera renuncia a realizar los hechos imposables. Así, García Novoa (2004) entiende que la

---

<sup>455</sup> Como vimos en el acápite 2.1.1 el Estado de Derecho trajo consigo la exigencia de regular los tributos por ley y, justamente, bajo de este principio de legalidad, algunos entendieron que se daba una “invitación” para realizar manipulaciones y no caer en los supuestos de hecho. Cfr. Schmolders, 1962, p. 77.

<sup>456</sup> García Novoa, C. (2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

<sup>457</sup> Cfr. Palao Taboada, 1966, p. 680, citado por García Novoa, 2004, p. 114.

abstención no es la única manera de realizar una economía de opción y considera que también estaría incluida “la persecución en el sentido más amplio del término de fórmulas fiscales más favorecedoras” y, en general, “los negocios orientados por una ‘finalidad fiscal’” a los que considera legítimos (p. 115)<sup>458</sup>.

En contra se pronuncian Ruiz Almendral y Seitz, 2004, para quienes la economía de opción “no es más que el ejercicio de la autonomía privada al servicio de una planificación fiscal eficiente que resulte en una menor carga tributaria, dentro del marco legal vigente”. Al definirla de esa manera, estos autores no encuentran problema alguno para aceptar las economías de opción pues en ellas “simplemente no se realiza el hecho imponible.” (p. 9)

Si los propios sujetos pueden “generar” los espacios donde no les alcanzan las normas tributarias es probablemente el punto de discusión más importante acerca de la extensión de la figura de la economía de opción y a eso precisamente se refiere el carácter multiforme que anotábamos al inicio. No hay acuerdo en la doctrina si las economías de opción deben o no venir ofrecidas de modo explícito en la ley<sup>459</sup>, como tampoco si deben cumplir con ciertos requisitos para acreditar su licitud, en caso se aceptara que estas sí pueden ser construidas –generadas por los contribuyentes– al amparo de la ley<sup>460</sup>.

---

<sup>458</sup> Son de la misma postura, Ferreiro (2003a), Falcón y Tella (1995), Simón Acosta (1998), entre otros.

<sup>459</sup> Tampoco parece este un asunto muy claro en la jurisprudencia. Por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo 1336/2002, de 15 de julio, señala: “La llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas.” (FJ. 1º). La STSJ de Navarra de fecha 16 de abril de 2001, al diferenciar la elusión ilícita (a que se refería, a su entender, el artículo 24 de LGT de 1963) de la economía de opción describía a esta como el “ahorro lícito de impuestos mediante la realización de actos expresamente previstos y queridos por la Ley” (FJ. 6º). En otras jurisprudencias, se da fundamento a la economía de opción en la autonomía de la voluntad (STS de 2 de noviembre de 2002 (rec. 9712/1997), FJ. 6º; STS de 14 de marzo de 2005, rec. 3147/2000, FJ. 5º) y con criterio más flexible se reconoce una economía de opción puede ocurrir cuando el contribuyente sin vulnerar ninguna obligación legal, usa “formas contractuales escogidas [aunque] no sean habituales, normales o tradicionales” (FJ. 6º de la STS de 2 de noviembre de 2002, rec. 9712/1997), lo cual denota una amplitud en el concepto que no parece restringido a opciones legales ofrecidas de modo expreso por el ordenamiento.

<sup>460</sup> La STS de mayo de 2011, parece concluir sobre este debate cuando reconoce que: La “economía de opción” tiene diversos contenidos. El que configura su noción clásica, entendida como “ofrecimiento explícito por el ordenamiento de fórmulas jurídicas igualmente válidas” y que comprende los supuestos en los que la norma ofrece expresamente al sujeto pasivo diversas alternativas para la elección de la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de la posibilidad de configuración jurídica. El que se identifica con las llamadas “opciones fiscales” que suponen un derecho concedido por la ley al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen tributario

García Novoa (2004), Ferreiro (2003a), Falcón Tella (1995)<sup>461</sup> y Simón Acosta (1998)<sup>462</sup> son algunos de los autores que han concedido mayor flexibilidad y amplitud a la figura y no solo defienden que la economía de opción puede producirse aunque la ley no haya hecho previsión expresa de tal opción<sup>463</sup>, sino que apelan a la autonomía de la voluntad del derecho privado como fundamento suficiente para realizar los negocios jurídicos que se crean convenientes aunque ello sea con el único afán de aminorar los costos tributarios<sup>464</sup>. En esta posición doctrinal se defiende que la “creatividad” e “ingenio” del contribuyente no deben ser castigados<sup>465</sup>.

Esta doctrina, sin embargo, ha sido, de cierta manera, contrariada por la jurisprudencia que ha reconocido la existencia de economías de opción “no deseadas”<sup>466</sup>,

---

aplicable. Y, por último, el contenido integrado por los supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma.” (FJ. 4º).

<sup>461</sup> Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 C.C. Editorial de Quincena fiscal, N° 17, pp. y ss.

<sup>462</sup> Simón Acosta, E. (1998). El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 34, pp. 45-46.

<sup>463</sup> García Novoa (2004) sostiene que en ausencia de tipificación por parte de la ley tributaria de los hechos, actos o negocios gravados, la regla general debería ser la economía de opción implícita. Cfr., p. 111.

<sup>464</sup> La jurisprudencia ha validado que los actos del contribuyente solo tengan como propósito el ahorro tributario, en tanto no afecten ninguna obligación legal (por ejemplo, STS de 2 de noviembre de 2002 (rec. 9712/1997), FJ. 5º; STS de 22 de marzo de 2005 (rec. 3423/2000) FJ. 5º; STS de 28 de junio de 2006 (rec. 5342/2001), FJ. 6º; y ha dejado establecido que buscar economías de opción no supone “de forma directa e inmediata” una vulneración del principio de capacidad económica o el de justicia tributaria (STC 46/2000 de 17 de febrero, FJ. 6º; STS de 18 de marzo de 2013, rec. 392/2011, FJ. 2º; ó STS de 4 de junio de 2007, rec. 274/2003, Fj. 3º. Se acepta buscar “lo que resulte fiscalmente más rentable siempre que no vulnere ninguna obligación legal”. *Vid.* STS de 2 de noviembre de 2002 (rec. 9712/1997), FJ. 5º; STS de 22 de marzo de 2005 (rec. 3423/2000), FJ. 5º; entre otras.

<sup>465</sup> Falcón y Tella (1995) señala, en ese sentido, que siempre habrán algunos contribuyentes que encuentren caminos en los que el legislador no ha podido pensar, pero que, de haber reparado en ellos, los habría gravado necesariamente.” (p. 15).

<sup>466</sup> La STC 46/2000 de 17 de febrero de 2000, FJ. 6º, que se refirió a las economías de opción indeseadas sin dar una definición exacta y dejando este vago concepto. Con esta sentencia el TC solo agrega a la definición de economías de opción el adjetivo de “indeseadas”, introduciendo un elemento de censura que hasta el momento no había sido relacionado con la economía de opción, fórmula que por el contrario se había distinguido por su corrección. A nuestro juicio, como veremos más adelante, el TC confundió la economía de opción con la planificación fiscal. Esta última es la herramienta que se utiliza para organizar los negocios, y su uso puede conducir a resultados lícitos como no lícitos, por ende, en este último caso el procedimiento usado por el contribuyente es claramente indeseado para el ordenamiento jurídico. El procedimiento no es el ilícito, sino su resultado.

respecto de las cuales es justificado que el Estado las combata<sup>467</sup>. Esta expresión<sup>468</sup> ha sido juzgada como generadora de contradicciones<sup>469</sup> puesto que las economías de opción siempre estuvieron vinculadas a actos lícitos y, por tanto, no perseguibles por la Administración tributaria. Esta categoría de economías de opción “no deseadas” o “abusivas” también es criticada por Ruiz Almendral y Seitz (2004) quienes sostienen que producen gran confusión: “en primer lugar, porque si es economía de opción nunca podrá ser abusiva, y en segundo, el abuso de las posibilidades de configuración jurídica tampoco podrá estar cubierto por la libertad de pactos” (p.10).

Al respecto, no podemos sino estar de acuerdo con las críticas vertidas pues, si bien esta categoría -pretendidamente intermedia (“economías de opción no deseadas, injustas o abusivas”)- ha surgido en sede jurisprudencial, a nuestro juicio no pueden constituir una cuarta categoría de comportamientos posibles del contribuyente, sino que más bien se pueden identificar con aquellos supuestos fácticos en los que la búsqueda de los espacios libres de tributación (comportamientos de economía opción) han dejado paso o actuaciones que el ordenamiento ya no tolera (por excesivas e injustas) y que se convierten, por consiguiente, en claras elusiones. Justamente, son en esa clase de operaciones donde aparece con mayor interés la necesidad de establecer las fronteras entre las verdaderas economías de opción y las actividades elusivas y, ciertamente abusivas, en las que pueden incurrir los contribuyentes.

Lo cierto es que, a menos que se detecten elementos que pudieran hacer sospechar que se trata de una elusión, las economías de opción son una muestra clara de que los

---

<sup>467</sup> No está de acuerdo Ferreiro (2003a) quien sobre las llamadas “economías de opción indeseadas” dice que estas permitirían una elusión fiscal no ilícita, aunque probablemente injusta” pero niega la posibilidad de que la Administración tributaria pueda hacer algo contra ellas porque debe ser el legislador quien las corrija, por ser él en todo caso el culpable de las deficiencias de la ley. Cfr., Ferreiro, 2003a, pp. 511-512.

<sup>468</sup> Un antecedente, aunque no directo, de una expresión similar se puede encontrar en “*L'évasion et la fraude fiscales internationales*”. OCDE, 1967. Paris: *Quatre études*, p. 17, donde se señala que existiría una evasión o planificación “inaceptable” y una evasión o planificación “aceptable”. Documento citado por Simón Acosta, 1998, p. 38. En este documento tan antiguo quedan reflejadas dos cosas: la primera, que en dichos años el concepto de evasión tenía un contenido más propio del resultado económico que se conseguía, cosa que ya apuntábamos en páginas anteriores; y, segundo, que siempre ha sido posible una respuesta desde el derecho que pueda valorar como aceptable o no aceptable los esfuerzos planificadores de los contribuyentes.

<sup>469</sup> Pérez de Ayala (2006) señala que la doctrina considera conceptualmente dudosa esta categoría que sería lícita pero no deseada, “parece construirse, -en efecto- sobre una *contradictio in terminis*: ¿cabe, en efecto, admitir economías de opción no deseadas (por la ley) y, que sin embargo, sean válidas jurídicamente?” se pregunta el autor. (p. 9)

sujetos pueden organizar sus actividades según más convenga a sus propios intereses, como reiteradamente se ha dicho<sup>470</sup>.

A nuestro juicio, el límite para que estas operaciones sean respetadas como tales será necesario que los sujetos no alteren, desvirtúen o desnaturalicen los actos jurídicos para conseguir los propósitos de ahorro tributario pues, como ha concluido Pérez Royo (2000)<sup>471</sup> verificar la postura que le atribuye dicha, en la “economía de opción o elección de la vía fiscal más ventajosa, no existe ninguna anomalía en la causa [*del negocio jurídico elegido para llevar a cabo las actividades*], sino que la consideración fiscal influye solo en los motivos (jurídicamente irrelevantes) del negocio: se elige tal tipo negocial con preferencia a otro por la sola razón de que es más ventajoso fiscalmente, pero sin desnaturalizar su causa.” (p. 102)<sup>472</sup> [*corchetes agregados*]

Por todo lo dicho, creemos que es importante reconocer que las economías de opción son conductas que pueden expresar con total licitud el legítimo deseo de conseguir un ahorro tributario. Como apuntaba Rosembuj (1999)<sup>473</sup> la “economía de opción forma parte, genéricamente, de la opción de eficiencia desplegada por el individuo para regular sus actividades económicas” (p. 69), puesto que es una expresión de su racionalidad económica el valorar los costes y consecuencias de sus decisiones, por lo que a juicio del autor se pondera el coste de oportunidad y “la elección alternativa de usos que proporcionan la máxima utilidad comparada en situaciones puntuales” (p. 70).

Una definición tan amplia presenta a la economía de opción como una forma de elección guiada por la maximización de beneficios. Ello, si bien puede ser cierto presenta la dificultad de explicar esta forma de proceder solo desde el ángulo de la racionalidad

---

<sup>470</sup> Esta expresión tan usada para describir la legitimidad de la economía de opción proviene de la jurisprudencia norteamericana de 1935, en el caso Gregory y Helvering, en la que a pesar de que se falló a favor del fisco, se reconoció que los contribuyentes tienen derecho a organizar sus asuntos de la manera que considere más adecuada para pagar menos tributos.

<sup>471</sup> Pérez Royo, Fernando. (2000). *Derecho financiero y tributario*. Madrid: Civitas, citado por Ferreiro, 2003a, p. 522.

<sup>472</sup> Esta postura, de otra parte, es la recogida en la jurisprudencia española, por ejemplo, en la STS de 2 de noviembre de 2002 (rec. 9712/1997) donde se señala que “los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y por ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales” (FJ. 6º). En similar sentido, STS de 22 de marzo de 2005 (rec. 3423/2000).

<sup>473</sup> Rosembuj, T (1999). *El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario*. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons.

económica que, como hemos visto oportunamente, no explica de modo completo la conducta del contribuyente. La economía de opción es, ciertamente, una forma de reaccionar ante la aplicación de los impuestos y el contribuyente, es un agente económico que valora y pondera el coste tributario que sus actividades representan. Sin embargo, a nuestro parecer, para que estemos frente a una economía de opción, lo central no estará solo en la búsqueda legítima de maximización de beneficios sino en la elección de las fórmulas para conseguir el ahorro que puedan coexistir en consonancia con las reglas y valores del ordenamiento. Dicho de otro modo, no solo se trata de una elección económica sino que hay un trasfondo claramente jurídico y, por ende, un entorno en donde dicha elección no debe ser contraria a los valores en que el Derecho se inspira.

Los contornos de una figura como la descrita no son, pues, fáciles de establecer desde una mirada puramente teórica<sup>474</sup>, y exigen que sea desde la casuística la única forma de construir un parámetro que permita reconocer aquello que ya no representa una elección lícita de la forma de organizar las actividades económicas. Y en esta toma de postura, seguramente, cada jurisdicción podrá establecer el propio límite de lo que puede tolerar.

Desde nuestro punto de vista, y como conclusión de todo lo revisado en este acápite, es posible que estemos frente a una economía de opción, de modo evidente, cuando con el fin de ahorrarse los tributos el sujeto se abstiene de llevar a cabo actos, pero también cuando los realiza por ser tributariamente más ventajosos que otros y esta posibilidad viene regulada de modo explícito en la legislación. De forma residual, cabría también calificar de economía de opción la organización de actividades cuyo resultado sea un ahorro tributario (economías de opción implícitas)<sup>475-476</sup> si para ello no se ha usado

---

<sup>474</sup> Rosembuj (1999) emitía juicio radical al afirmar que esta figura “carece de cualquier especificidad técnica digna de mención” (p. 69). Nosotros no lo creemos así. Como venimos diciendo, el hecho de que estemos frente a una figura cuyas fronteras con la elusión pueden ser difíciles de establecer con absoluta certeza no puede llevarnos a generalizar y vaciarla de contenido, considerándola como un mero ejercicio de racionalidad y elección económica según el coste de oportunidad.

<sup>475</sup> Al pronunciarse sobre la definición de las economías de opción, el TC español les ha reconocido una amplitud que no las condicionaría a la que la opción sea prevista de modo expreso en la Ley, así en la citada STC de 17 de febrero de 2000, se dice que es “la posibilidad de elegir entre varias *alternativas legalmente válidas* dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras de alguna ventaja adicional respecto de las otras” (*cursiva* agregada). La expresión “legalmente válidas” no equivale a “alternativas ofrecidas expresamente por la ley”, queda claro que la primera es más amplia. La dificultad estará en determinar cuándo hay una alternativa construida o descubierta por el contribuyente que sea posible sostener que es legalmente válida.

<sup>476</sup> También estaríamos ante una economía de opción implícita si la norma tributaria establece parámetros o umbrales temporales para componer los hechos gravados y el contribuyente decide realizar sus operaciones cuidando no caer dentro de tales parámetros o umbrales y sin recurrir para ello a artificio o forzamiento alguno. *Vid. supra* nota a pie 65.

ninguna forma de artificio o forzado las figuras jurídicas utilizadas<sup>477</sup>. Es en estos últimos casos donde no caben respuestas apriorísticas sino que se habrán de valorar las acciones y circunstancias de cada caso concreto.

No convenimos con Ruiz Almendral y Seitz (2004, p. 10), en que la economía de opción solo podría realizarse respecto de los tributos extrafiscales pues también es posible que, el propósito de ahorro se pueda conseguir ante defectos normativos, regulaciones alternativas o realizando operaciones que no se encuentran gravadas<sup>478</sup> sin que para ello se haya recurrido a malicia, artificio o engaño alguno, como venimos de decir<sup>479</sup>.

Ello sobre la base que, a nuestro juicio, el análisis de las oportunidades que brinda el ordenamiento jurídico para ahorrar en el pago de tributos no puede ser una conducta proscrita ni perseguida por la Administración tributaria por el mero hecho de buscar un ahorro. Pero, tampoco se trata de justificar los ahorros tributarios solo argumentando cuestiones de maximización de beneficios y pura racionalidad económica. Cuando las economías de opción no vienen ofrecidas de modo expreso por la norma, se abre un espacio nebuloso en el que la “construcción” del espacio no gravado no puede tener atisbo de ilegitimidad, debe poder acreditarse que, implícitamente, el ordenamiento tributario lo

---

<sup>477</sup> La STS 1503/2016 de 22 de junio de 2016 (recurso 2218/2015), concluye en similar sentido, sobre las diferentes posibilidades que pueden quedar comprendidas bajo la denominación “economía de opción”: “La economía de opción tiene diversos significados. El que configura su noción clásica como “ofrecimiento explícito de fórmulas jurídicas igualmente válidas”, comprensivo de los supuestos en los que el ordenamiento jurídico ofrece al sujeto pasivo diversas alternativas, con la razonable suposición de que elegirá la de menor coste tributario, sin que ello suponga la realización de maniobras de elusión o abuso de las posibilidades de conformación jurídica. El que se identifica con las llamadas “opciones fiscales” que suponen un derecho concedido por la ley fiscal al contribuyente, colocado en una determinada situación jurídica en relación con el impuesto, para ejercer libremente una opción que influye en la configuración del régimen jurídico. Y, en fin, el que se refiere a los supuestos en los que las alternativas aparecen, incluso, de modo implícito en la norma” (FD. 7º).

<sup>478</sup> Como precisa Lalanne (2006) “De esta manera, el ahorro fiscal en que incurre el contribuyente mediante la economía de opción no se hace desconociendo norma alguna (...) la economía de opción se hace precisamente aplicando correctamente la norma o valiéndose de los resquicios que el propio legislador, por desconocimiento o voluntad, ha establecido al momento de regular positivamente una determinada situación o negocio”. Lalanne, G., 2006, Economía de opción y fraude de ley en el Derecho tributario. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 44, p. 111.

<sup>479</sup> Como señaló la STS del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2006 (casac. 5342/2001), FJ. 6º, la economía de opción “es expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso como fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo (...)”. En esta sentencia es claro que se trata de una libertad de elegir las formas jurídicas adecuadas, sin que ello pueda implicar, en ningún caso, algún acto contrario a derecho. Como más adelante concluye la misma sentencia, no existe “un abuso de derecho” ni la “exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de formas jurídicas”, como sí existiría en los casos de fraude.

autoriza porque no perturba ni contraría el orden tributario ni los valores en que este reposa<sup>480</sup>.

En suma, las operaciones que lleva a cabo el sujeto, bien entendidas en su contexto económico, deben ser analizadas y respetadas como economías de opción a menos que se ponga de manifiesto el uso indebido de las formas jurídicas con el propósito de no cumplir con las obligaciones tributarias<sup>481</sup> o que sea patente el artificio o maniobra para obtener ventajas ahí donde estas no existen. Solo las operaciones carentes de verdadero contenido económico<sup>482</sup> pueden empañar la búsqueda de un ahorro legítimo<sup>483</sup> y dar paso, por tanto, al campo de la elusión.

## **2. La evasión**

Corresponde ahora, referirnos a la otra cara de la moneda, es decir, a la conducta del contribuyente que el ordenamiento jurídico repudia por su ilicitud. A diferencia de lo que ocurre con la economía de opción que es una figura creada en el seno del Derecho tributario, la evasión como ya hemos mencionado ha sido estudiada primero como una reacción económica frente a los impuestos. Este término también admite una acepción en el español corriente, por lo que será importante delimitar ambos conceptos, antes de fijar el propiamente jurídico que nos interesa.

Desde el lenguaje corriente, el diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (RAE, 2018) define evasión como la acción y efecto de evadir o evadirse, y a este verbo, le reconoce cinco acepciones. Así evadir puede ser: “evitar un daño o

---

<sup>480</sup> En ese sentido, es interesante el criterio vertido en la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2011, en el que se dice que “en la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas jurídicas en función de su menor carga fiscal, pero no solo en función de esta consideración fiscal, ya que ha de concurrir otro efecto jurídico o económico relevante.” (FJ. 4º).

<sup>481</sup> La STS de 30 de mayo de 2011, casac. 1061/2007, así lo expresa: “(...) en ningún caso, ni en su acepción más amplia, puede entenderse que “la economía de opción” atribuya al obligado tributario la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal “sin motivos económicos válidos” y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria.” (FJ.4º).

<sup>482</sup> Cfr. García Novoa, 2004, p. 116-117.

<sup>483</sup> De acuerdo con el Tribunal Supremo: “El uso legítimo de la economía de opción tiene como límite la artificiosidad que se crea en el negocio jurídico cuando tiene por exclusiva finalidad la reducción tributaria en detrimento de la finalidad de la norma cuya aplicación se invoca. Cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu no puede invocarse el principio de seguridad jurídica, pues es lógico pensar que el legislador es contrario a admitir el fraude a los intereses recaudatorios”. STS 20 de setiembre de 2012 (recurso 6231/2009) FJ. 8º.

peligro; eludir con arte o astucia una dificultad prevista; sacar ilegalmente de un país dinero o cualquier tipo de bienes; fugarse; desentenderse de cualquier preocupación o inquietud”. Como se ve, a pesar de que tres de estas acepciones contienen una connotación negativa, ninguna es cercana al concepto jurídico. Muy por el contrario, en un sentido llano o en lenguaje corriente, evadir coincide con eludir (con arte o astucia), cuando se sabe que en Derecho tributario tienen sentido diverso.

La evasión está frecuentemente asociada al fraude fiscal como género comprensivo de todas las clases de infracciones o comportamientos ilícitos que vienen a configurar propiamente los actos de evasión (y con el delito tipificado como defraudación tributaria). Es en este segundo término “fraude” que recién se encuentra una coincidencia entre el uso corriente del término y el jurídico, cuando la RAE<sup>484</sup> lo define como “acción contraria a la verdad y a la rectitud” y más precisamente “acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros”. Nótese, sin embargo, que en el uso corriente del castellano nos encontramos de nuevo con la dificultad de equiparar los verbos evadir con eludir que, en el Derecho tributario designan situaciones diferentes.

Ahora bien, desde una óptica social, la evasión es un fenómeno muy complejo que se presenta en cualquier sector de la economía y que afecta directamente a la equidad que debe primar en todo sistema tributario<sup>485</sup>, y que tiene una presencia independiente del fenómeno de la informalidad, aunque en muchas situaciones puedan existir relaciones cercanas que los potencian y los convierten en fenómenos aún más perniciosos para las economías<sup>486</sup>.

---

<sup>484</sup> La RAE (2018) distingue tres acepciones para la palabra fraude: a) Acción contraria a la verdad y a la rectitud, que perjudica a la persona contra quien se comete; b) Acto tendente a eludir una disposición legal en perjuicio del Estado o de terceros; y c) Delito que comete el encargado de vigilar la ejecución de contratos públicos, o de algunos privados, confabulándose con la representación de los intereses opuestos.

<sup>485</sup> Con estas duras palabras se refería Giorgetti (1967) al problema de la evasión: “La experiencia de ayer y de hoy nos enseña, *ad abundantiam*, que un rigorismo jurídico fiscal por severo y bien articulado que sea, no es siempre el arma y remedio suficiente para combatir resueltamente este mal tributario, ni tampoco constituye un dique apreciable frente a este tipo de infractores –y que no son pocos- que de esta forma de parasitismo fiscal, mas o menos difundida según las latitudes y las circunstancias, hacen su principal instrumento de lucro indebido, con perjuicio de la colectividad y de los contribuyentes honestos. (Prefacio a la primera edición italiana, p. X)

<sup>486</sup> Sobre la relación entre informalidad y evasión: Gómez Sabaini y Morán, D. (2017). Economía informal y tributación: una exploración de los nexos. En Gómez Sabaini, Jiménez y Martner (eds.). Consensos y conflictos de política tributaria de América Latina. Santiago: Cepal, p. 305- 335.

Como fenómeno de resistencia frontal a la aplicación de los tributos está fuertemente influenciado por la conciencia y la cultura tributaria de la sociedad, así como por las circunstancias históricas<sup>487</sup> y desde la economía, ha sido explicado por Allingham y Sandmo (1972) como el resultado de la decisión tomada por el individuo que busca maximizar su utilidad, para lo cual asume riesgos bajo la incertidumbre de si será o no descubierto.

Aunque la economía de opción y la evasión aparecen como figuras diametralmente opuestas desde el punto de vista de su licitud o no, ambas permiten alcanzar similar resultado: el no pago del tributo<sup>488</sup>. Por ello, el resultado económico no aporta un criterio útil para distinguir entre ambas figuras. El estudio económico abona en su explicación y comprensión y, en esa medida, en la búsqueda de medidas para que no se produzca el fenómeno de la evasión pero no da pistas sobre sus peculiaridades.

La evasión es, a todas luces, un fenómeno muy complejo y con un resultado incontrastable como es la sustracción al cumplimiento de la obligación tributaria con la consiguiente afectación a los intereses del Fisco, aunque debe quedar claro que no toda acción dirigida a eliminar la aplicación de una carga tributaria constituye evasión tributaria, pues como ya hemos visto, es perfectamente posible conseguir ahorros tributarios legítimos mediante el uso de economías de opción.

Dada la generalidad de las primeras definiciones de evasión, provenientes de la economía y la ciencia de las finanzas que veían el fenómeno sobre todo desde el ángulo del individuo y de cómo lograba liberarse de su obligación tributaria, Albiñana (1970) intenta aportar a la definición de la evasión como categoría jurídica y destaca que, para que ella ocurra, debe darse en el marco de las relaciones entre el contribuyente (o en su caso el sustituto) y el Fisco. Al efectuar esta precisión consigue excluir todas las acepciones en las que “evasión” se entendía solo desde el punto de vista del sujeto que logra librarse del tributo consiguiendo que este incida en un tercero<sup>489</sup>.

---

<sup>487</sup> Para Albiñana (1970) la evasión depende de la “conciencia social que el impuesto merezca en cada país y circunstancia histórica, ya sea por el grado de solidaridad económico-social que exista, ya sea por el exacerbado sentimiento de la dignidad o libertad personales que, a veces, es mero producto del egoísmo individual o estamental.” (p. 29)

<sup>488</sup> En esa línea señala Ferreiro (2003a): “en un cierto y muy amplio sentido económico” el efecto de la economía de opción es equivalente al del fraude. Cfr. Ferreiro, 2003a, p. 511.

<sup>489</sup> Albiñana, 1970, p. 29.

De este modo, la evasión puede ser definida como el comportamiento de resistencia a la aplicación de los impuestos que no mide ni repara en el uso de medios ilícitos para conseguir escapar a la carga tributaria. La evasión consiste en un comportamiento que trasgrede de modo directo las normas tributarias, como tal tiene un componente de voluntariedad y dolo para incumplir, total o parcialmente, con las obligaciones tributarias<sup>490</sup>, consiguiendo que una riqueza que debería ser alcanzada por la imposición, quede sustraída en grado absoluto o en menor grado, a ella.

El uso de medios ilícitos se produce, entiende Rosembuj (1996)<sup>491</sup>, pues “El núcleo de la conducta transgresora no es otro que el ocultamiento de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico” (p. 11), por ello la evasión es violatoria de disposiciones legales, antijurídica. Como apunta Villegas (2002) “la pugna entre la conducta con la norma tributaria convierte a esa conducta en ilícita con prescindencia de que el derecho privado no le atribuya consecuencias jurídicas.” (p. 539).

Así concebida, la evasión es una violación de la ley tributaria que consiste generalmente en una alteración de la verdad y que es cometida con el objetivo de evitar o disminuir una carga fiscal<sup>492</sup> o, lo que es lo mismo, el costo irrogado por un tributo. La evasión puede ser simple, cuando la falsedad se origina en una declaración en la que se determina el impuesto faltando a la verdad; o, agravada cuando la verdad también se altera y modifica de cara al engaño que se pretende conseguir y se realizan adulteraciones en cuentas contables o en los contratos. En ambos casos, las conductas son castigadas penalmente<sup>493</sup>. Por consiguiente, se exigen los elementos propios del derecho penal para poder establecer el dolo y la tipicidad de la conducta.

---

<sup>490</sup> Evadir proviene del latín “*evadere*” cuyo significado es “sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está incluido. (...) en derecho tributario *evadir* es sustraerse al pago de un tributo que legalmente se adeuda.” Cfr. Villegas, 2002, p. 539.

<sup>491</sup> Rosembuj, T. (1996). La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria. Madrid: Marcial Pons.

<sup>492</sup> Kirkpatrick, J. y Garabedian, D. (2003). Les régimes fiscaux de société en Belgique. Bruselas: Bruylant, p. 56. La cita original es: “*definir la fraude fiscale comme une violation de la loi fiscale, qui comporte généralement une altération de la vérité et qui est commise dans le but d’éviter ou de diminuer une charge fiscale*” (traducción libre).

<sup>493</sup> Kirkpatrick y Garabedian, 2003, pp. 56-59.

Se sostiene que la evasión solo se produciría si la obligación tributaria ya existe<sup>494</sup>, pues antes que se produzca el nacimiento de una obligación tributaria solo podría tratarse de una economía de opción o de una elusión<sup>495</sup>. Por el contrario, en la evasión, el comportamiento del contribuyente ocurre a pesar de que la obligación tributaria ya se produjo, puesto que el nacimiento de esta no está librado a su voluntad sino que depende de que se verifiquen en la realidad los hechos previstos en la norma. De este modo, el evasor, sabe que tiene una obligación con el fisco y aun así implementa acciones para, mediante el ocultamiento o engaño, no pagarla. Por ello es claro que “la evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida.” (Kruse, 2001, p. 601)<sup>496</sup>

Actualmente, la figura de la evasión es la que mayor consenso despierta en la doctrina en lo que se refiere a que su esencia jurídica es la ilicitud de la conducta, por lo que lleva al campo del ilícito penal y del delito de defraudación tributaria. No obstante, su uso como equivalente a fraude fiscal conlleva algunos problemas de imprecisión<sup>497</sup>. En concreto,

---

<sup>494</sup> Amorós (1970) sostiene tal distinción pues si el hecho imponible se ha producido, nace la obligación tributaria, ya hay un sujeto pasivo, por lo que si no se cumple con pagar, ya sería el terreno del fraude (es decir, de la evasión) y ya no de la elusión. Cfr., p. 534. En similar sentido, Giorgetti (1967) señala en ese sentido que jurídicamente para que haya evasión debe existir “una obligación -previamente impuesta y determinada- de cumplir en un momento fijado cierta prestación pecuniaria. (...) porque es evidente que no se puede hablar de hechos y actos ilícitos hasta que estos no estén en pugna con la norma fiscal, independientemente de cualquier otra circunstancia intrascendente en el plano jurídico.” (pp. 104-105). Pérez Arraiz (1996) es del mismo criterio “en la elusión no se realiza el hecho imponible; y en la evasión, sí se realiza el hecho imponible, y por lo tanto nace la obligación tributaria, pero dicha realización o su verdadera dimensión económica, se oculta a la Administración.” Pérez Arraiz, J.(1996). *El fraude a la ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch, p. 32.

<sup>495</sup> Estas últimas, ambas dirigidas a conseguir un ahorro tributario pero realizadas, justamente, para evitar incurrir en el hecho gravado por la norma tributaria (Es clásica la perspectiva de los autores alemanes como Hensel o Blumenstein quienes centraron la distinción de la elusión justamente en que esta ocurría sin que se hubiera verificado el hecho imponible).

<sup>496</sup> Kruse, H. W. (2001). El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión. En *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis S.A, p. 601.

<sup>497</sup> En el caso de España, la LGT no incorpora una definición sobre evasión. Ello ha llevado a que el Tribunal Supremo en la STS 2198/2013 de 25 de abril de 2013, haya dicho que ante la falta de definición se debe recurrir al artículo 15 LGT sobre conflicto en la aplicación de normas, cayendo en una confusión entre lo que es el concepto de evasión y aquello que sería la elusión y el fraude a la ley. El Tribunal se pronuncia en este sentido: “considera la Sala que, habida cuenta de que el concepto de fraude o evasión fiscal no se encuentra definido de forma expresa en la normativa tributaria, habrá que acudir a criterios interpretativos válidos, debiendo entender como tal, lo previsto en el art. 15 de la LGT 58/2003, que se refiere al “conflicto en la aplicación de la norma tributaria”, supuesto que concurre cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; b) que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”. (FJ. 2º)

sobre la expresión “fraude fiscal” Tejerizo (2012)<sup>498</sup> señala que esta se ha usado con dos acepciones según se trate de situaciones en las que prima el incumplimiento a la norma tributaria o la vulneración de esta. Así, si prima el incumplimiento de la norma es sinónimo de defraudación o engaño, la vulneración a la ley es directa mediante el engaño y la ocultación. En el segundo caso, se usa como equivalente a elusión, y cubriría los casos de actos o negocios sin causa o causa falsa, no habituales, para reducir las consecuencias fiscales, en estos no habría vulneración directa a la ley, sino que se evita su aplicación.

En el ámbito europeo es frecuente el uso de evasión y fraude fiscal, con un significado no estrictamente equivalente. La Comisión Europea, mediante la comunicación COM (2012) 351/F1<sup>499</sup>, ha definido el fraude fiscal como una “forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente. El término incluye situaciones en las que se presentan declaraciones falsas o se entregan documentos falsos. En general, la evasión incluye planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar, es decir, el contribuyente paga menos impuestos de los que está legalmente obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias.”

La OECD (2016), por su parte, señala que la evasión “es un término difícil de definir, que se utiliza generalmente para referirse a arreglos ilegales donde el cumplimiento de los impuestos resulta ocultado o ignorado, es decir, el contribuyente paga menos impuestos de lo que está legalmente obligado, al ocultar ingresos o información a las autoridades fiscales”<sup>500</sup>. Y define al fraude o defraudación como “una forma de evasión deliberada de impuestos que generalmente es punible por la ley penal. El término incluye situaciones en las que se hayan presentado declaraciones deliberadamente falsas, se producen documentos falsos, y otras similares.”

Hay, como se ha visto, coincidencia en las diferentes definiciones sobre que la evasión es un comportamiento contrario a ley, a la que se agrede de modo directo, que supone,

---

<sup>498</sup> Tejerizo, J.M. (2012). Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Derecho Español”. En J.J. Hinojosa y M.A. Luque. (2012). *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal*. Barcelona: Atelier.

<sup>499</sup> COM (2012) 351/F1 *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on concrete ways to reinforce the fight against tax fraud and tax evasion including in relation to third countries*.

<sup>500</sup> Traducción libre del texto en inglés “A term that is difficult to define but which is generally used to mean illegal arrangements where liability to tax is hidden or ignored, i.e. the taxpayer pays less tax than he is legally obligated to pay by hiding income or information from the tax authorities.” OCDE, 2016, Glosario de términos. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#E>

además, un encausamiento penal por lo que las conductas de los evasores están normalmente tipificados. Los evasores actúan contra la ley sin mayores atenuantes. En la evasión el sujeto ha caído en el supuesto de la norma pero lo oculta, incumpliendo con su obligación tributaria con medios ilícitos. Por encontrarse en el extremo dada su evidente ilicitud, la conducta elusiva es la que, entre todas, produce menos inconvenientes para su identificación.

### **3. Conclusión.**

A lo largo de las definiciones expuestas ha quedado patente como el acuerdo total sobre la precisión en definir cada una de estas figuras de economía de opción, elusión y evasión no es más que una aspiración<sup>501</sup>. Asumimos que el estudio de estos comportamientos ante la aplicación de los tributos es ingresar a un terreno farragoso donde es muy complicado establecer diferencias nítidas. Ello, sin embargo, no obsta para que se asuman algunos consensos mínimos<sup>502</sup>, a saber: las economías de opción no pueden ser perseguibles pues, para ser tales no cabe ningún atisbo de ilicitud o artificio en el comportamiento del sujeto; las evasiones siempre son ilícitas; y, respecto de las elusiones, estas son conductas frente a las cuales es legítimo que el Estado reaccione<sup>503</sup>.

Finalmente, queda claro que, el ordenamiento tributario repudia y castiga los actos de evasión, mientras que en el caso de la economía de opción por la cual los sujetos consiguen de modo lícito el ahorro tributario, su licitud radica en que el propio ordenamiento prevé estas alternativas de comportamiento con distinto efecto fiscal o, que se ha detectado y utilizado los espacios libres de impuestos que ha dejado el legislador para organizar sus actividades, sin usar ninguna forma de artificio ni forzando las figuras jurídicas. Excederse al organizar las actividades usando formas artificiosas o

---

<sup>501</sup> Incluso a nivel de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad europea se ha hecho uso indistinto de las categorías “elusión”, “evasión” y “evitación”, dando un sentido de equivalencia entre ellos que, por lo menos a juzgar por la doctrina no parece ser correcto. Ver por todos, Aguiar, 2010, p. 438.

<sup>502</sup> Kruse (2001) resume estas posiciones de consenso: “La elusión evita el nacimiento de la obligación tributaria en contraste con el derecho; de lo contrario, se verificaría un ahorro de impuesto. La evasión encubre el presupuesto de la obligación tributaria surgida. El fraude fiscal que es un delito, no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión”. Kruse, H. W., 2001, p. 601.

<sup>503</sup> Como ha resaltado García Novoa (2004) “La legitimidad constitucional de la lucha contra le elusión fiscal y su reconocimiento como expresión de un interés público parece, en principio, evidente. La Administración puede y debe atacar la violación indirecta de las leyes tributarias exactamente igual que la defraudación fiscal.” (p. 98)

desnaturalizando figuras jurídicas abrirá paso a la elusión, a la que dedicaremos las páginas siguientes.

### **2.1.3 Contenido esencial de la libertad de configuración jurídica: libertad, legalidad y capacidad contributiva.**

Hemos dicho que una línea divisoria, más bien imprecisa, separa las figuras de la economía de opción de las de elusión que son perseguidas por el derecho tributario. Es sabido que, los sujetos no tienen por qué, ni aun por una exigencia moral, organizar sus actividades de forma tal que favorezcan a la tributación y a los ingresos para el fisco, por lo que bajo el fundamento de la libertad negocial, los contribuyentes actúan con la posibilidad de buscar ahorros tributarios: si consiguen una economía de opción, se tratará de una conducta legítima, y si incurrir en formas de elusión, la conducta pretenderá apariencia de legitimidad pero, en sustancia, se tratará de una forma de contravenir al ordenamiento jurídico que, aunque no llegue al extremo de la ilicitud penal en que se ubica la evasión, igualmente merecerá el reproche del Derecho tributario.

En los casos de elusión y evasión, el ejercicio de la denominada libertad para configurar los negocios, que deriva de la autonomía de la voluntad propia de los individuos y que no puede ser desde luego negada, es cuestionado porque excede el ámbito de las conductas que armonizan con el orden legal vigente.

En este apartado de la tesis, dedicamos los siguientes párrafos a determinar el contenido esencial de esta denominada libertad de configuración jurídica de los particulares, para establecer si estamos frente a un auténtico derecho subjetivo que pueda erigirse en argumento suficiente, como algunos sostienen, para justificar la legitimidad de las operaciones llevadas a cabo por el contribuyente en busca de un ahorro fiscal y detener o desvirtuar cualquier intento de atribuirles elementos de ilicitud o falta de legitimidad.

Con este afán, partimos por recordar que los Estados actuales bajo un modelo social y democrático, y más aún bajo un paradigma de Estado Constitucional de Derecho, necesitan de recursos públicos para dar cobertura a las necesidades públicas pero, además, les corresponde ser promotores y creadores de medidas y acciones concretas para revertir las barreras que impiden la igualdad material de los ciudadanos y conseguir la

redistribución equitativa de la riqueza, por lo que es amplio el catálogo de gastos en los que deben incurrir para alcanzar tales objetivos<sup>504</sup>.

En ese marco, y asumiendo que los derechos fundamentales de la persona son el vértice esencial de la vida pública, hemos visto en el Capítulo 1, cómo los tributos son entendidos como una intervención legítima en la propiedad de los particulares justificados por la capacidad contributiva que estos ostentan y la legitimidad que les otorga el deber constitucional de contribuir al gasto público.

Sin embargo, es inevitable que siempre exista una tensión entre el derecho de propiedad y la obligación de asumir el pago de tributos. Por ello es admitido que, en resguardo de tal derecho, el contribuyente puede legítimamente querer aliviar su carga tributaria si el ordenamiento se lo permite. No hay reproche en ello pues, en estricto, no es posible un argumento jurídico que implique que los contribuyentes estén obligados a adoptar las decisiones que signifiquen una mayor carga tributaria o, al revés, que deban descartar las opciones más baratas tributariamente.

La distribución de la carga tributaria entre los ciudadanos y la obligación de estos de asumir la porción que les corresponde, no es, desde luego, una cuestión menor y es por ello que es un asunto constitucionalizado. Todos somos llamados a participar del financiamiento estatal y no a título voluntario sino como expresión del deber de contribuir. El deber de contribuir está tan conectado con el principio de capacidad económica que el Tribunal Constitucional español ha entendido que este deber no está en relación “con cualquier figura tributaria en particular, sino con el conjunto del sistema tributario.” (STC 182/ 1997, de 28 de octubre. FJ. 8º). Hay una clara correlación entre el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que tienen los individuos y su capacidad económica, señala el Tribunal Constitucional, y por ello es que el sistema tributario en su integridad se soporta en dicho deber, siendo indubitable que la distribución de la carga tributaria solo puede estar en relación con la dimensión de la capacidad económica que cada uno ostenta.

---

<sup>504</sup> Como lo ha precisado Rodríguez Bereijo (1998) en la CE la Hacienda pública es concebida como instrumento de transformación y emancipación económica y social, por lo que la función de los tributos no solo es financiar servicios públicos sino redistribuir la riqueza. Rodríguez Bereijo, A. (1992). El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional), pp.16-17. Texto de la conferencia pronunciada en las XV Jornadas de Estudio, organizadas por la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, sobre «El sistema económico en la Constitución española» (junio). Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/79462.pdf>

Ahora bien, la regulación constitucional del deber de contribuir tiene como impacto que si los sujetos se sustraen a él con medios no previstos en la ley, se altere la distribución de la carga financiera estatal que, como acabamos de señalar, debe ser hecha sobre la base de la capacidad económica para garantizar la regla de equidad que ordena respetar el mandato constitucional. De lo contrario, lo que no paguen algunos terminará siendo asumido por aquéllos que sí lo hagan<sup>505</sup>.

Sin embargo, que los tributos existan y que cumplan una función constitucional<sup>506</sup>, no merma el hecho de que fuera de los supuestos regulados como desencadenantes del pago de los tributos, el Estado no pueda exigir su pago. La función constitucional del tributo y el reconocimiento del deber de contribuir no suponen el relajo del principio de legalidad en materia tributaria que, como se sabe, condiciona la exigencia del tributo a su previa regulación por ley para cumplir con los parámetros de validez jurídica.

Así, sobre la base de que solo está gravado con impuestos las situaciones y actos que forman parte del presupuesto de hecho de las normas tributarias, se reconoce la posibilidad de los particulares para poder estructurar sus actividades con la libertad que concede cada sistema jurídico y, en particular en lo tributario, buscando las vías legalmente permitidas que le sean menos onerosas. Se sostiene que la autonomía de voluntad y la libertad de contratar que justifican la posibilidad de configurar las actividades económicas libremente, tienen reconocimiento constitucional<sup>507</sup> por lo que no cabe que la legislación las desconozca y, menos aún, que lo hagan los entes administrativos o jurisdiccionales.

---

<sup>505</sup> Así lo ha confirmado el Tribunal Constitucional en su Sentencia 76/1990, de 26 de abril: "(...) esta recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria: (...) lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar "(FJ 3º). Sabemos que esta sentencia ha sido criticada señalándose que le atribuye al deber de contribuir una predominante tutela del interés fiscal, desconociéndose que existen otros intereses amparados bajo este deber constitucional. Sin embargo, consideramos desproporcionadas estas críticas porque creemos que esta sentencia marca el derrotero acerca de lo que el Estado debe hacer frente a las conductas excesivas, que es perseguir el fraude, pues nadie puede negar que esto resquebraja la distribución justa de la carga fiscal. Ver por todos, la crítica de Sánchez Serrano (1992). Los españoles súbditos fiscales (I). En Impuestos I, p. 241.

<sup>506</sup> Recordemos "los objetivos de distribución de la renta (art. 131.1 C.E.) y de solidaridad (art. 138.1 C.E.) que la Constitución española propugna y que dotan de contenido al Estado social y democrático de Derecho (art. 1.1 CE) (SSTC 19/1987, de 17 de febrero, FJ 4, y 182/1997, de 28 de octubre, FJ 9." (Vid. STC 46/2000, de 17 de febrero, FJ. 6º).

<sup>507</sup> Los artículos 10 y 38 de la CE consagran la libertad de contratación y la autonomía privada.

En esa línea, y valorando sobre todo la importancia que en Derecho tributario tiene el hecho de que lo que realmente determina que exista una obligación tributaria es el mandato de la ley, que es inderogable por la voluntad de las partes, Jarach (1969)<sup>508</sup> afirmaba:

Es cierto que los ciudadanos pueden elaborar sus relaciones privadas y desarrollar sus actividades dentro del campo de lo lícito y de las buenas costumbres en la forma que más convenga a sus intereses; pero también es cierto que el Estado, cuando establece los impuestos, no debe hacerlo necesariamente en la forma que más convenga en cada caso concreto a la voluntad individual de cada contribuyente. Los impuestos los fija con una interpretación política de una determinada manifestación de la riqueza, y lo hace con la característica de buscar la igualdad de acuerdo con su apreciación política y también en forma inderogable por la voluntad de cualquiera de las partes, tanto de la que resulta deudora (contribuyente) como de la acreedora (fisco) (p. 294).

Coincidimos en que estamos frente a una regla de doble valor: así como los contribuyentes pueden organizar sus actividades con autonomía dentro de los márgenes que el derecho común impone, igualmente el Estado tiene la posibilidad de establecer los tributos con arreglo a sus propios criterios y sin que quepa que la voluntad de los particulares pueda modificar su alcance, aunque estos les resulten incómodos.

Es claro que no caer en los supuestos normativos que acarrearán la obligación de pago de los tributos no puede ser cuestionado, si para ello no se ha realizado ninguna maniobra que pueda aportar algún elemento de falsedad a sus actividades. Como señala García Novoa (2004), “ningún acto o negocio es por *naturaleza* generador del tributo, al margen de la decisión del legislador de tipificarlo” (p. 100), por lo que si no se verifica el presupuesto normativo, no se puede atribuir la consecuencia jurídica de exigir el tributo.

Ferreiro (2003a) lo encuentra obvio: “todo el mundo es libre para realizar o no los distintos hechos imponible (...) aunque tal opción se ejercite pensando “únicamente” en no pagar impuestos o en pagar menos impuestos. Nadie está obligado a realizar, por ejemplo, el hecho imponible del IRPF” (p. 506). En el mismo sentido, Rosembuj (1996) sostiene que el ahorro de impuestos no es por sí mismo un propósito ilegítimo<sup>509</sup>. Sobre este aspecto, no cabe mayor discusión.

---

<sup>508</sup> Jarach, D. (1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

<sup>509</sup> Cfr. Rosembuj, 1996, p. 94.

Pero, ¿de dónde procede esta libertad del contribuyente para organizar sus asuntos de la manera más conveniente desde el punto de vista tributario? ¿cuál es el ámbito de su ejercicio legítimo?

La autonomía privada o autonomía de la voluntad es un principio de origen y raigambre en el derecho privado<sup>510</sup>. Se señala como “autonomía” a la posibilidad y capacidad para ejercer un determinado poder o potestad<sup>511</sup>. Y en el caso concreto de la autonomía privada, esta consiste en el poder de manifestar libremente la voluntad con efectos jurídicos para concretar acuerdos que vinculen a dos o más partes. En ello está la base del derecho civil, la autonomía de la voluntad es propia del individuo, de su condición de ser humano<sup>512</sup> y del reconocimiento de su capacidad jurídica para establecer reglas (mediante actos jurídicos) con las que está de acuerdo en obligarse<sup>513</sup>.

---

<sup>510</sup> Taveiro (2008) define a la autonomía de la voluntad como el “poder atribuido por la Constitución a las personas, individual o colectivamente, para determinar consecuencias jurídicas como resultado de comportamientos libremente asumidos.” Taveiro Torres, Heleno (2008): *Derecho Tributario y Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria* (Madrid, Marcial Pons), p. 84. En otros términos, el ordenamiento jurídico reconoce que los particulares pueden, en atención a sus propios intereses, regular sus relaciones jurídicas con otros sujetos, pudiendo darle a los actos jurídicos el contenido y efectos que crean convenientes. En España, el artículo 38 CE es la base constitucional para la libertad de contratación y la autonomía privada también encuentra fundamento en el artículo 10 CE que consagra la libertad personal y de contratación. Cfr. García Novoa, 2004, pp. 103-104, nota a pie 22. Por su parte, el Código Civil español reconoce la autonomía de voluntad y su expresión en la libertad de contratación en el artículo 1255 que señala que: “Los contratantes pueden establecer los pactos cláusulas y condiciones que tengan por conveniente, siempre que no sean contrarios a las leyes, a la moral ni al orden público.” El artículo 1258 viene a completar la extensión de esta libertad al vincularla a la buena fe de los contratantes y, por supuesto, al orden legal: “Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley.”

<sup>511</sup> “Potestad de decidir la propia organización y ejercer funciones, públicas o privadas, sin más limitaciones que las establecidas en la Constitución y las leyes”. Cfr. *Diccionario del español jurídico*. Disponible en <https://dej.rae.es/lema/autonom%C3%ADa>

<sup>512</sup> En tanto el hombre es esencialmente un ser libre, la autonomía de la voluntad es una de sus manifestaciones. Así, sobre la autonomía de la voluntad Díez Picazo asevera: “el reconocimiento de la dignidad de la persona y el libre desarrollo de la personalidad impone la referida libertad, porque solo se reconoce la dignidad de la persona si se permite autorregular su marco de intereses.” Díez Picazo, L. (2004). *Contrato y la libertad contractual*. En *Themis Revista de Derecho*, N° 49, p. 13. En materia tributaria, la STC 83/1984 de 24 de julio también ha reconocido que en virtud del “principio general de libertad que la Constitución (art. 1.1) consagra” está permitido realizar todas las actividades sobre las que no recaiga prohibición de la ley o que esté condicionada al cumplimiento de determinados requisitos. (FJ. 3º)

<sup>513</sup> “Capacidad de los sujetos para establecer reglas de conducta, para sí mismos y en sus relaciones con los demás dentro de los límites que la ley señala.” Cfr. *Diccionario del español jurídico*. Disponible en <https://dej.rae.es/lema/autonom%C3%ADa-de-la-voluntad>

Como cualquier poder o potestad del individuo, la autonomía de la voluntad conoce límites, los que vienen impuestos por el ordenamiento jurídico (las leyes)<sup>514</sup>, el orden público y la moral<sup>515</sup>; así como también está sujeta al límite que supone la autonomía de la voluntad de los demás individuos pues nadie puede ser obligado contra su propia voluntad. Así, si las partes están de acuerdo en celebrar determinados acuerdos jurídicos, tienen la libertad de hacerlo, concediéndose efecto jurídico a esta voluntad contractual a menos que contravenga alguna disposición legal o entre en conflicto con el orden público.<sup>516</sup> Está claro, además, que la autonomía de la voluntad se enmarca dentro de otros principios claves del derecho privado como son la buena fe o la proscripción del abuso del derecho<sup>517</sup> así como el ordenamiento jurídico rechaza los actos que, aun derivados del ejercicio de dicha autonomía privada pudieran haber sido configurados en fraude a la ley<sup>518</sup>.

---

<sup>514</sup> Los actos jurídicos para ser válidos jurídicamente deben cumplir con determinados requisitos, de lo contrario se incurren en vicios que pueden determinar su anulabilidad o su nulidad de pleno derecho. El artículo 1261 del Código Civil dispone que para que haya contrato entre las partes debe cumplirse con los siguientes requisitos: “consentimiento de los contratantes, objeto cierto que sea materia del contrato y causa de la obligación que se establezca.” El artículo 1275, estipula que “Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral.”

<sup>515</sup> Artículo 1255 del Código Civil.

<sup>516</sup> En el campo del Derecho privado, la extensión de la autonomía privada también ha sido materia de debate como reflejo de las concepciones más o menos liberales. En un extremo se encuentran quienes entienden la autonomía privada y el *pacta sunt servanda* como principios que priman y limitan la acción de la ley y del propio Estado; y de otro lado, quienes conciben la autonomía privada como instituto que conoce límites y cuyo ejercicio no admite dar a los actos jurídicos cualquier contenido. Para comentar estas concepciones liberales, Díez Picazo (2004) cita el trabajo de Federico de Casto “Notas sobre las limitaciones intrínsecas de la autonomía de la voluntad” publicado en el Anuario de Derecho Civil en octubre de 1982 quien señala: “La concepción liberal de autonomía de la voluntad hizo pensar, y todavía hoy hay quien así lo piensa, que ella supone entregar a los particulares una ‘reserva de casa’, una ‘zona protegida’, en la que el Estado no tiene otra cosa que hacer que dejar hacer.” (Díez Picazo, 2004, p. 8). Sobre los límites a la autonomía privada también se puede consultar a Ferri, L. (2001). La autonomía privada. Traducción Luis Sancho M. Granada: Ed. Comares.

<sup>517</sup> El artículo 7 del Código Civil dispone: “1. Los derechos deberán ejercitarse conforme a las exigencias de la buena fe. 2. La Ley no ampara el abuso del derecho o el ejercicio antisocial del mismo. Todo acto u omisión que por intención de su autor, por su objeto o por las circunstancias en que se realice sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho, con daño para tercero, dará lugar a la correspondiente indemnización y a la adopción de las medidas judiciales o administrativas que impidan la persistencia en el abuso.” Sobre el abuso del derecho Delgado Echeverría comenta que es “(...) un principio que obliga a indemnizar el daño causado mediante el ejercicio abusivo de un derecho; como premisa de esta obligación de indemnizar, prohíbe el ejercicio abusivo de los derechos con daño para terceros.” Delgado Echeverría, Jesús. (2005). El concepto de validez de los actos jurídicos de Derecho privado (notas de teoría y dogmática). En *Anuario de Derecho civil*, Vol. 58, N° 1, p. 28.

<sup>518</sup> El artículo 6.4 del Código Civil establece que: “4. Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir.” A decir de Delgado Echeverría (2005), “el fraude de ley opera precisamente sobre la validez de los

Desde el Derecho Tributario, Ferreiro (2003a) sostiene que si en la Constitución se contempla “como primer y fundamental valor (...) la libertad del individuo, también en el ámbito de su actividad económica en el marco de la economía de mercado” pues, entonces, a su juicio, lo que debe primar es la libertad de contratación<sup>519-520</sup> y no cabe reproche jurídico alguno en tanto “los negocios jurídicos realizados sean válidos, reales y lícitos” (pp. 507-508).

En la misma línea, García Novoa (2004) explica que el ejercicio de la libertad económica, particularmente de la libertad de contratación, permite al individuo acudir a los negocios jurídicos que considere oportunos, pero este autor llega aun más lejos y afirma que existe un “derecho a la economía de opción” (p. 123), por lo que el contribuyente debe poder “situarse en esa zona en que la tributación no ha llegado” (p. 111) en uso de dicho derecho a economizar en el pago de sus tributos.

En contra de esta postura, Ruiz Almendral y Seitz (2004) señalan:

A mayor abundamiento, la posibilidad que tienen los contribuyentes de elegir una u otra forma jurídica para sus negocios, de manera que la obligación tributaria sea mayor o menor, no constituye ningún derecho subjetivo, sino únicamente la consecuencia natural de que el sistema tributario anude consecuencias tributarias a determinados hechos jurídicos (p. 10).

Tarsitano (2019) también considera un malentendido “afirmar que el ahorro de impuestos es un derecho con protección constitucional” basándose en el argumento que nadie está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de hacer lo que ella no prohíbe. Para él es obvio que “no existe libertad ni derecho subjetivo que no esté sometido

---

actos, bien impidiendo la validez respecto a determinada norma (la que suele llamarse de cobertura), bien haciendo valer al acto conforme a otra norma (la defraudada), bien ambas cosas a la vez.” (p. 28).

<sup>519</sup> En los Estados democráticos, la libertad de contratar es una garantía fundamental y una de las bases de los ordenamientos jurídicos que propugnan la economía de mercado. La libertad de contratar (suscribir contratos o negocios jurídicos) es una expresión de la llamada autonomía privada o de la voluntad. La autonomía privada permite la autorregulación y el carácter de ley entre las partes que se le reconoce al contrato. En España, el artículo 1091 del Código Civil contiene el principio *pacta sunt servanda* que resume el valor de ley de los contratos: “Las obligaciones que nacen de los contratos tienen fuerza de ley entre las partes contratantes, y deben cumplirse a tenor de los mismos.”

<sup>520</sup> Ferreiro apoya su tesis en la posibilidad que ofrece el derecho privado de recurrir a formas jurídicas atípicas y cita a Castán Tobeñas: “el principio de libertad de contratación que inspira (nuestro) Derecho de obligaciones permite que al lado de aquellos contratos que la ley hace objeto de consideración especial y somete a una particular disciplina (contratos puramente típicos o nominados), puedan existir otros que carezcan de regulación específica (contratos innominados o atípicos).” Castán Tobeñas, I. (1974). Derecho Civil español, común y foral. T. IV, Madrid: Reus, p. 16, citado por Ferreiro, 2003a, p. 508.

a las restricciones jurídicas impuestas por los otros valores constitucionales” (p. 392). En ese sentido, el ordenamiento tributario se sustenta en valores y principios constitucionales que exigen, al menos, similar interés y protección.

Como se puede notar, mientras que Ferreiro, se refiere a una libertad, García Novoa avanza hasta considerar que existe un derecho subjetivo a la economía de opción. Si se trata de una libertad, esta se entendería como una libertad de actuación en un mercado libre y una libertad negocial derivada de la libertad general como valor primordial en todo Estado democrático. Mientras que la naturaleza de un derecho subjetivo supone que el ordenamiento jurídico lo ha incorporado y regulado con algún objetivo concreto.<sup>521</sup>

La distinción entre ambas categorías jurídicas –derecho o libertad- puede aportar seguramente algunos matices a la discusión, mas consideramos que no contribuye de modo decisivo a resolver la cuestión de los límites a que debe quedar sujeta la posibilidad de organizar las actividades que tienen los particulares en la búsqueda del ahorro tributario. En efecto, tanto las libertades como los derechos, requieren ser ejercidos en armonía con los valores propios del conjunto del ordenamiento jurídico<sup>522</sup>.

Si es una libertad o es un derecho, dependerá del reconocimiento que cada ordenamiento tributario le haya concedido, y el marco normativo en que le sea permitido a los individuos concretar sus actividades económicas. La diferencia entre una y otra categoría involucra conceptos de teoría general del derecho<sup>523</sup>, pero, al fin de cuentas, en

---

<sup>521</sup> Fernández Sessarego (1992) explica que un derecho subjetivo está, de modo general, condicionado por el respeto al derecho o intereses de los otros, o al interés público (p. 25-26). Y para distinguirlo de una libertad, recurre a Roubier quien sostiene que los derechos subjetivos se incorporan en el ordenamiento con una finalidad en tanto que la libertad “constituye una prerrogativa discrecional, que puede ejecutarse en todas las direcciones en cuanto en eso consiste precisamente la libertad”. Fernández Sessarego, C. (1992). *Abuso del Derecho*. Buenos Aires: Astrea p. 142-143.

<sup>522</sup> Si recogemos la distinción de Roubier, el actuar en busca de una economía de opción entendida como una libertad sería una “prerrogativa discrecional” que cabría que el sujeto la ejerza o no, valorando su conveniencia. Si se tratara de un derecho, la pregunta obligada sería ¿con qué finalidad la incorporaría el ordenamiento tributario? En este segundo supuesto, entendemos que no sería necesario que el ordenamiento tributario redunde en reconocer lo que en derecho privado constituye la piedra angular de su desarrollo, por lo que la pregunta tendría que ser más precisa y tendríamos que reformularla como sigue: ¿con qué propósito particular en materia tributaria se regularía un derecho a la economía de opción? Creemos que la categoría de “derecho” como tal, no encuentra una finalidad propia en el campo tributario. El sujeto es libre de organizar sus actividades a su mejor conveniencia, se trate de una libertad o un derecho su ejercicio queda condicionado a los límites que suponen la propia naturaleza de los principios que rodean al instituto tributario.

<sup>523</sup> Piensan distinto Ruiz Almendral y Seitz (2004). Esta diferenciación no es menor pues, a su juicio, dependiendo de que postura se tome ello incidirá en la eficacia de la lucha contra el fraude. Cfr. Ruiz Almendral y Seitz (2004), p. 8.

un Estado de Derecho donde, además, los derechos individuales están constitucionalizados -lo que evidencia que el fin de todo ordenamiento está al servicio del ser humano-, ambas categorías solo pueden servir para garantizar que el Estado respete y no invada la esfera de actuación de los particulares, pero siempre que el ejercicio de tales prerrogativas se produzcan dentro del marco jurídico y sin colisionar con los derechos y libertades de los demás <sup>524</sup>. Dicho de otro modo, ante un eventual enfrentamiento la balanza se debe inclinar a favor de los bienes jurídicos y los valores que se imponen al ser considerados centrales en la concepción del Derecho actual<sup>525</sup>.

Creemos que, desde el Derecho Tributario, no se puede contradecir el hecho de que la posibilidad de organizar las actividades y elegir los actos jurídicos a realizar conlleva el ejercicio legítimo y potestativo de una prerrogativa<sup>526</sup>. En tanto es así, es válidamente oponible a un requerimiento de pago de tributos que busque desconocer o cuestionar operaciones realizadas sin incurrir en nada ilícito ni cometiendo ningún tipo de infracción al ordenamiento. Por ello resulta clave establecer cuándo las conductas del individuo no son acordes al ordenamiento tributario y constituyen una infracción al mismo.

En suma, hay límites que no se pueden sobrepasar. Si bien el sujeto tiene el derecho o libertad –nosotros encontramos más propia esta segunda denominación- en ese afán no puede usar las formas jurídicas a su antojo justificado en la búsqueda del ahorro tributario. Como expresa Tarsitano (2019):

Se trata de reconocer la libertad en la elección de las formas jurídicas, pero compensada con el interés legal. Es, en definitiva, como sucede en todo el Derecho, una cuestión de límites: hasta dónde la licitud del ordenamiento tolera la autonomía de la

---

<sup>524</sup> Dworkin (1989) plantea que toda ley prescriptiva disminuye la libertad entendida como licencia (es decir, como aquella libertad que le permite a la persona actuar “sin restricción social o jurídica”, que el autor diferencia de la libertad con independencia, es decir, “el status de una persona como independiente e igual en vez de subordinada”). La restricción a la libertad, en todo caso, debe estar justificada en virtud de algún valor que merece mayor protección. Dworkin R. (1989), p. 376. En esa línea, bajo el pensamiento de Dworkin, las reglas tributarias afectan la libertad entendida como licencia, y los valores que sustentan tal restricción son los propios del orden tributario.

<sup>525</sup> La Sentencia del Tribunal Supremo 1864/2016 de 19 de julio de 2016 concluye enfática que ante determinaciones personales que no cumplan con las exigencias del ordenamiento jurídico, este “debe desconocerlas, porque hacerlo de otra manera supondría consagrar la anarquía y la violación de los valores e intereses comunes que, precisamente, el ordenamiento jurídico está llamado a salvaguardar, y cuya defensa es, precisamente, la justificación de su existencia.” (FD. 9º).

<sup>526</sup> Palao Taboada señala en ese sentido, que se trataría de la “posibilidad legítima de optar o elegir”. Palao Taboada, C. (2003). La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria. En Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación, N° 248, p. 76. En la jurisprudencia también ha sido recojo esta postura. Ver por todas, la STS de 2 de noviembre de 2002 (rec. 9712/1997), FJ. 6º.

voluntad. Desde ya que nadie convalidaría una libertad de contratación que sometiera la ley tributaria a la voluntad del contribuyente (p. 393).

Ahora bien, la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación como fundamento para que el derecho tributario no reproche las conductas que buscan el ahorro fiscal ha sido un argumento defendido desde hace décadas. Por citar algunos ejemplos, la doctrina y la jurisprudencia belga consolidaron en los años sesenta del siglo pasado la doctrina de la licitud de la “elección de la vía menos gravada” (“*choix de la voie moins imposée*”<sup>527</sup>).

Da testimonio de la posición jurisprudencial belga, lo expresado por Gothot (1963):

En esta elección (de la vía menos gravada), no veo nada más que la libertad que les reconoce a los ciudadanos la ley civil y la Constitución para hacer todo lo que no está prohibido. Y seguramente no está prohibido evitar estar en las condiciones de exigibilidad de un impuesto. El deseo de escapar del impuesto es normal. Es difícil imaginar que el contribuyente tenga una actitud diferente. ¿Qué pensaría uno de aquel que, persiguiendo un objetivo económico, comenzara preguntándose cómo debe hacer para pagar los impuestos más altos posibles? ¿No es natural que se haga la pregunta opuesta? Y al hacerlo, ¿no se comportará como un buen padre, en el sentido latino del término, es decir, como un hombre diligente y cuidadoso?<sup>528\_529</sup>

Con similar criterio la jurisprudencia de la Suprema Corte de los Estados Unidos de América a partir de la sentencia del conocido caso “Gregory vs. Helvering” (293.US) de

---

<sup>527</sup> En Bélgica se le reconoce como “*la liberté du choix de la voie la moins imposée*” y ha sido consagrada por la Sentencia de la Corte de Casación (*Arrêt Brepols*) de 6 de junio de 1961, sustentada en la libertad de contratación. Cfr. Kirkpatrick y Garabedian, 2003, p. 61 y ss.

<sup>528</sup> La cita original es: “*Dans ce choix (de la voie moins imposée), je ne vois rien d'autre que la liberté laissée aux citoyens par la loi civile et par la Constitution de faire tout ce qui n'est pas défendu. Et il n'est sûrement pas interdit d'éviter de se placer dans les conditions d'exigibilité d'un impôt. Le desir d'échapper à l'impôt est normal. On n'imagine même guère que le contribuable ait une attitude différente. Que penserait-on de celui qui, poursuivant un but économique quelconque, commencerait par se demander comment il doit s'y prendre pour rendre exigible le plus gros impôt possible? N'est-il pas naturel qu'il se pose la question inverse? Et en le faisant, ne se conduira-t-il pas en bon père de famille, dans le sens latin du terme, c'est-à-dire comme un homme diligent et soigneux?*” Traducción libre. Vid. Gothot, V. (1963). La fraude fiscale. En *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, N° 2, p. 87 et ss. spéc. P. 91, citado por Kirkpatrick y Garabedian, 2003, p. 61.

<sup>529</sup> La mención al hombre diligente y cuidadoso (el buen padre) ha sido retomada en la jurisprudencia alemana, con una visión distinta pero equivalente a partir de la idea del “tercero racional” (*Verständige Dritte*) en el análisis de las operaciones realizadas por los sujetos, respecto de las que se dice que este tercero racional no hubiera optado por tales formas jurídicas. Vid. Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 38.

1935<sup>530</sup>, en la que se declaró que cualquiera puede arreglar sus asuntos del modo que considere más conveniente para que su carga tributaria sea menor y que “nadie tiene la obligación de hacer las cosas en el modo que más conviene a los intereses del Tesoro; no existe un deber patriótico de pagar más impuestos.”<sup>531</sup>

En la jurisprudencia inglesa, el reconocimiento a esta libertad proviene de la sentencia en el caso Westminster de 1936, en la cual la Cámara de los Lores, con diferentes términos pero con el mismo sentido, estableció el denominado “*Westminster principle*”<sup>532</sup>, en el caso IRC v. Duke of Westminster. En el voto de Lord Tomlin se resume el aludido principio: Cada hombre tiene el derecho de ordenar sus asuntos, si es que puede, de la manera que le sea más conveniente para que la cantidad a pagar al Fisco sea la menor posible.”<sup>533</sup>

En la jurisprudencia alemana, de acuerdo con lo comentado por García Novoa (2004), también se ha hecho recepción explícita de la libertad de configuración de los actos privados. Señala el autor que “la jurisprudencia alemana ha reconocido reiteradamente el derecho a la planificación fiscal, como una consecuencia de la libertad de configuración”, aunque es de precisar que en dicho ordenamiento se regula de modo expreso que no está admitido el “abuso de posibilidades de la de configuración jurídica” (artículo 42 de la Ordenanza alemana de 1977, que sustituyó al artículo 10 de la Ordenanza alemana de 1919)<sup>534</sup>.

---

<sup>530</sup> Se puede consultar la sentencia en <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/293/465/>.

<sup>531</sup> Cita tomada de Palao Taboada, C. (2005). La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. En *Quincena Fiscal* Nº 10, p. 14.

<sup>532</sup> Dicho principio fue expresado de la siguiente manera: “*Every man is entitled if he can to order his affairs so as that the tax attaching under the appropriate Acts is less than it otherwise would be. If he succeeds in ordering them so as to secure this result, then, however unappreciative the Commissioners of Inland Revenue or his fellow taxpayers may be of his ingenuity, he cannot be compelled to pay an increased tax. This so-called doctrine of “the substance” seems to me to be nothing more than an attempt to make a man pay notwithstanding that he has so ordered his affairs that the amount of tax sought from him is not legally claimable.*” El texto de la sentencia se puede consultar en <http://www.bailii.org/uk/cases/UKHL/1935/4.html>

<sup>533</sup> Cfr. Pérez Royo, F. (2005). La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. En *Quincena Fiscal*, Nº 10, p. 12., En este excelente trabajo el autor describe cómo ha ido evolucionando la jurisprudencia de la Cámara de los Lores desde que se acuñara la doctrina del caso *Ramsay* que dio inicio a una línea de lucha contra las operaciones de elusión (y, por ende, atenuó el *Westminster principle*), hasta las posiciones más recientes.

<sup>534</sup> García Novoa, 2004, p. 104.

En España, en una línea constante, la jurisprudencia ha identificado también en la autonomía de la voluntad y la libertad de contratación las bases para que la obtención de ahorros tributarios mediante el uso de economías de opción sea legítimo. Es el caso de la STC 46/2000, de 17 febrero ya citada, pero también de la Sentencia del 3 de octubre de 1997, donde se habla de la “legitimidad constitucional de la economía de opción” (FJ. 4º) y de la Sentencia del Tribunal Supremo de fecha 30 de marzo de 1999 que consagra en el caso resuelto una “simple economía de opción, pues de una parte el Código Civil deja absoluta libertad” a los sujetos pasivos para adoptar la decisión tomada y porque no hicieron sino “aprovecharse de una exención ejercitable *ope legis*”<sup>535</sup>.

Del mismo modo, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2005 (casación 3147/00), señala que la economía de opción, está fundada en el principio de autonomía de la voluntad por lo que no es contrario al ordenamiento jurídico el ahorro conseguido; en la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de junio de 2006 (casación 5342/2001) se explica que la economía de opción es “expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas (...) y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de la personalidad” (artículo 10 CE). Más recientemente, las Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de febrero de 2011 (casación 2848/2007) y 9 de mayo de 2011 (casación 771/2007), dejan claro que las economías de opción son admisibles con base en el principio de la autonomía de la voluntad, en la libertad de contratación establecida en el artículo 1255 del Código Civil, pero a su vez, precisan que su límite se ubica en la afectación al principio de capacidad económica y la justicia tributaria.

A nuestro juicio, el límite a la libertad de buscar ahorros tributarios solo puede encontrarse en el principio de capacidad económica que está ínsita en el deber de contribuir, y en la exigencia de justicia en el sistema tributario que están claramente ordenados por el artículo 31.1 CE<sup>536</sup>, por ello, además, la Administración tributaria está llamada a tutelar el interés público representado en la recaudación de los impuestos que todos debemos asumir para que el Estado pueda asignar el gasto con los criterio de

---

<sup>535</sup> En el caso se trató de unos cónyuges que modificaron su régimen económico-matrimonial, disolviendo su sociedad de gananciales para adjudicarse como exentos los bienes gananciales y no pagar el Impuesto sobre incremento del valor de los terrenos.

<sup>536</sup> En similar sentido la STC 46/2000, de 17 de febrero de 2000, FJ. 6º.

equidad que impone la CE (art. 31.2), lo que terminará de dar legitimidad al cobro tributario.

Las razones de solidaridad e incluso de falta de moralidad se arguyen también como argumentos para perseguir las maniobras en las que puede incurrir un sujeto para no pagar sus tributos y, en esa medida, como límites a un ejercicio indebido de la autonomía privada y la libertad de contratar. Ambos extremos ofrecen argumentos deontológicos, probablemente persuasivos pero menos tangibles que aquellos que se apoyan directamente en la quiebra que se produce en el reparto justo de la carga tributaria sobre la base de la capacidad económica pues, lo que no puede estar permitido es que capacidades económicas que deben tributar se escapen a tal obligación con maniobras que no están resguardadas por la libertad de configuración de los negocios jurídicos por contrariar, aunque sea de modo indirecto, la ley tributaria. La quiebra al valor de la solidaridad es claramente un ataque al orden tributario. Así la STC 50/1995 de 23 de febrero, expresa que “la solidaridad de todos a la hora de levantar las cargas públicas de acuerdo con la capacidad económica y dentro de un sistema tributario justo, aparece proclamada por el artículo 31 de la Constitución y conlleva, con la generalidad de la imposición, la proscripción del fraude fiscal, como una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático (FJ. 6º). De similar criterio es la sentencia 46/2000, de 17 de febrero, que reconoce “la necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos, en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos.” (FJ. 6º)

La STS 1864/2016 de 19 de julio de 2016, incorporó en su argumentación el elemento moral para limitar la libertad de configuración con este desarrollo:

aceptado que la autonomía de la voluntad es esencial al ser humano, sin cuya concurrencia no se puede decir que exista persona, hay que añadir de modo inmediato que los ámbitos de la autonomía personal y la autonomía jurídica no son coincidentes. En el orden personal esa autonomía es plena y salvo los límites naturales pocos pueden establecerse. Otra cosa es el ámbito jurídico sea o no empresarial de la autonomía que se enjuicia, pues la autonomía personal tiene una proyección social cuando se ejerce en el ámbito jurídico y debe tener necesariamente los límites que la vida social impone y que no son otros que los establecidos en el artículo 1255 del Código Civil, interpretados conforme a los parámetros hoy aplicables. Es decir, los límites establecidos por las leyes (incluida la Constitución), la moral (en la que habrá de entenderse incorporada la publicidad, la transparencia y la

capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio-económica que atempere y module decisiones puramente económicas), y el orden público, comprendido en términos constitucionales (Fj. 10°).

Queda claro pues que si el sujeto se excede en el uso de la libertad de configuración de sus actos, da paso a la elusión y esta plantea una grave disyuntiva entre los principios de legalidad (solo está gravado lo que formalmente cae en el presupuesto de la norma) y el de igualdad en su vertiente capacidad económica que impone que se dispense un trato similar, en este caso frente al pago de tributos, cuando las capacidades económicas de los sujetos son iguales. La quiebra al principio de igualdad no puede quedar librada a la voluntad de los sujetos bajo el argumento de libertad de configuración que, por lo demás, se pretende usar de una manera excesiva.

Se defiende, por un lado, la primacía del principio de legalidad sobre la base de que se tiene la libertad de organizar las actividades de la forma que más convenga a los propios intereses y en busca de los ahorros tributarios que a ello aporte. El contribuyente, se dice, no ha desconocido la ley, porque tampoco está obligado a adoptar las fórmulas jurídicas que signifiquen una mayor recaudación para el fisco.

En ese sentido, citamos a García Belsunce (1982)<sup>537</sup> quien desde una postura extrema atribuye un sesgo *pro fisco* a quienes defienden la aplicación del principio de igualdad en estos casos. Él se decanta, con firmeza, por una postura que favorece a los principios de legalidad y seguridad jurídica en este conflicto planteado por la elusión:

Ni el contenido económico del derecho tributario, ni su reconocida autonomía, ni la aplicación más estricta del principio de igualdad impositiva que exige igual tratamiento a quienes estén en igualdad de situaciones (fundamento de las teorías fiscalistas para destruir las formas jurídicas que permiten eludir el impuesto a aquellos que saben elegir mejor las formas jurídicas) pueden convertir en ilícita la actitud del contribuyente que ha elegido formas o estructuras jurídicas adecuadas para configurar sus actos económicos, pero

---

<sup>537</sup> García Belsunce, H. (1982). La influencia de la ley fiscal sobre los contratos. *En Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 264.

más ventajosas por sobre otras frente al aspecto de la tributación. En todo caso, habrá un vacío de la ley tributaria que no ha sabido acompañar la dinámica de la vida económica y jurídica al dejar escapar situaciones o hechos que debieron ser gravables (p. 264).

En nuestra opinión, este hilo argumentativo<sup>538</sup> compartido también por Ferreiro<sup>539</sup> y Falcón y Tella<sup>540</sup>, viene a defender, desde una perspectiva bastante formal hay que decirlo<sup>541</sup>, que no habría incorrección en las conductas de los sujetos pues no hay norma que pueda haber infringido y que, la legalidad es el principio que debe primar junto al principio de seguridad jurídica pues el sujeto actuó bajo el marco legal que en su momento existía. Así, frente a eventuales problemas elusivos se dice que estos se explican porque existe una razón de laguna legal o espacios que el legislador ha errado en no regular, por lo que solo cabe en estos casos una corrección legislativa y no una actuación administrativa que pueda recalificar los actos realizados por el contribuyente.

En contra de esta posición se manifiesta Palao Taboada (2009) quien señala que “el legislador no tiene por qué salir al paso de todo esquema elusivo con una norma *ad hoc*” (p. 100).

---

<sup>538</sup> En este tipo de apreciaciones, no deje de haber a nuestro juicio, algunas rememoraciones del “impuesto al tonto”, dado que se vienen a decir que quien ha usado su inteligencia en servicio del ahorro tributario, aprovechando espacios o defectos normativos no debe ser penalizado por su “astuta” elección.

<sup>539</sup> Ver en nota de pie 467 supra, la opinión que vierte Ferreiro en el caso de las economías de opción no deseadas y cómo atribuye la responsabilidad al legislador, único que responsable que debe corregir la normativa. Cfr. Ferreiro, 2003a, p. 512.

<sup>540</sup> Falcón y Tella es uno de los autores que más ha afirmado la responsabilidad del legislador y no del contribuyente en los casos en que este haya aprovechado defectos normativos en su provecho, así sostiene que “para el Derecho tributario los actos o negocios jurídicos son simples hechos que o se realizan o no, y que, en el segundo caso existe pura y simplemente una economía de opción, que nunca infringe el ordenamiento tributario” y respecto de operaciones que pudieran estar siendo usadas con propósitos de abuso de ley señala que “hay que presumir que el legislador las conocía y que, si las deja al margen de la definición del hecho imponible (bien porque no las tipifica, bien porque formula el hecho imponible en unos términos tales que no resultan reconducibles al mismo) es porque no tenía voluntad de gravarlas. Pues- insistimos una vez más- el expediente de fraude de ley no puede utilizarse como instrumento para corregir la ley, por muy defectuosa que sea, sino que se trata precisamente de lo contrario: de un mecanismo para hacer prevalecer la voluntad del legislador ante supuestos que no pudo prever expresamente pero respecto a los que repugnaría la elusión del tributo, en el sentido de que no queda duda alguna de que, de haberse imaginado la posibilidad del hecho “equivalente”, éste se hubiera gravado” Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de la figura. En *Quincena fiscal*, N° 18, p. 9.

<sup>541</sup> Coincide en la visión de excesivo formalismo en la postura de Falcón y Tella, Palao Taboada quien se refiere a ella como una “tesis formalista” ya que se sustenta en la realización o no del hecho imponible, lo cual requiere un análisis formal de cumplimiento de los presupuestos normativos. Cfr. Palao Taboada, 2009, p. 182.

Para Tarsitano (2019), se debe partir de una concepción del derecho financiero y la función que en él cumple el deber de contribuir basado en la capacidad contributiva. Ello permite, a su juicio, superar la confusión que se presenta cuando se plantea el conflicto entre:

derecho privado y el derecho tributario, entre la libertad de empresa y el poder del Estado, entre la autonomía de la voluntad y la autonomía del legislador, normas dispositivas y normas de injerencia. Nada de ello se presenta con el concepto de elusión como el carácter de acto ilícito que aquí le atribuimos (p. 392).

Por nuestra parte, creemos que en este enfrentamiento y tarea de ponderación de valores debemos tomar posición por el valor que expresa la esencia de la imposición, como es la capacidad económica y la expresión más sublime de la igualdad que debe permitirnos alcanzar la justicia tributaria.

La tesis de la legalidad, erigida como infranqueable límite, no solo peca de un excesivo formalismo sino que, en el estado actual de la evolución del Derecho y la primacía de los valores constitucionales, empalidece porque su rigor impone posturas que blindan actuaciones bajo la argumentación de la seguridad jurídica y dejan sin satisfacer principios y valores que se resumen en la justicia tributaria que son, en esencia, el vértice en que la propia CE hace descansar la tributación.

De este modo, en nuestro juicio el conflicto que puede plantearse por el uso de pretendidas economías de opción que devienen en casos de elusión se debe solucionar con preeminencia del principio de igualdad en su vertiente capacidad contributiva<sup>542</sup>, lo que supone partir de la premisa que no todo comportamiento que busque un ahorro tributario debe ser aceptado sin miramientos. La elusión en este supuesto plantea un verdadero problema jurídico y expresa ilegitimidad. No se cuestiona el motivo, pues se sabe que la búsqueda de ahorro no constituye una conducta ilícita por sí misma y ni siquiera inmoral, pero sí se considera que en la elusión hay un uso artificial y un uso fuera de lo normal u ordinario de las formas jurídicas que conforman en conjunto una distorsión de la realidad que el derecho no puede convalidar solo por el hecho de que en ello se

---

<sup>542</sup> En ese punto coincidimos plenamente con Ruiz Almendral y Seitz (2004) quienes encuentran que la normativa de lucha contra el fraude “tiene como finalidad primaria garantizar la capacidad económica en su vertiente de igualdad (*Lastengerechtigkeit*) en la imposición, de ahí que pueda encuadrarse en el conjunto de normas tributarias cuya finalidad es hacer efectivo el principio de capacidad económica, y que la lucha contra esta clase de prácticas constituya una auténtica exigencia constitucional” (p. 9).

quiera ver un ejercicio de la libertad de configuración, porque si acaso solo se tratara de esta, la forma de proceder evidenciaría el ejercicio abusivo que se está haciendo de tal libertad.

### ***Conclusiones.***

Por lo expuesto, el contenido esencial de la libertad de configuración jurídica de los actos y actividades económicos implica reconocer que esta debe ser ejercida sin contrariar el ordenamiento tributario vigente como un límite natural a estas prerrogativas que el derecho reconoce a los sujetos. El ejercicio inadecuado de dicha libertad constituiría un caso de comportamiento elusivo o, si aumenta en intensidad, llegar a conductas defraudatorias. En estos supuestos, el Estado queda autorizado a intervenir para restablecer la quiebra a la igualdad y la capacidad económica que deben imperar para garantía de un sistema tributaria donde prime la justicia tributaria y el valor de la solidaridad como fundamentos.

Finalmente, el ejercicio legítimo de la libertad de organizarse para economizar los tributos que viene a ser lo que se denomina realizar economías de opción, como resulta obvio, no puede comprender conductas de elusión. Así, ante los supuestos en los que bajo el amparo de una planificación tributaria se produzca un ahorro no legítimo (dicho en una expresión coloquial que la planificación resulte “fallida” porque a pesar de su apariencia de licitud conlleva violaciones indirectas al ordenamiento tributario), el Estado tendrá que reaccionar para detener estas conductas, regularlas y aplicar las normas que hayan sido sorteadas por los contribuyentes. Por ello, en toda discusión acerca de lo que el Estado puede realizar ante estas conductas de elusión, es de obligada referencia el estudio de la aplicación de las normas, de su interpretación y la calificación de los hechos, pues a partir de ello se abrirá el debate sobre si en estos casos de elusión bastará con una correcta técnica interpretativa o de aplicación de normas para dar corrección a estas situaciones o, si se necesita de otras herramientas.

## **2.2 Aplicación de las normas y situaciones de planificación tributaria y elusión.**

### **2.2.1 Interpretación de las normas tributarias y calificación de los hechos.**

El propósito de este acápite es hacer una revisión general de los aspectos más importantes a tener en cuenta sobre el proceso abstracto de interpretación-calificación

que se produce en materia tributaria<sup>543</sup>. Aunque este tópico no sea abordado con hondura, pues no gira en torno a él el problema principal de esta tesis, consideramos imprescindible dejar establecidos algunos conceptos básicos sobre los que, necesariamente, habremos de hacer referencia al estudiar, de modo más detenido, el desafío que representa para las Administraciones tributarias la lucha contra la elusión fiscal y demás formas de aminorar indebidamente las cargas tributarias, más aún si algunas propuestas se centran en determinados tipos de interpretación normativa<sup>544</sup> (v.g. interpretación económica, interpretación finalista o teleológica) como mecanismos idóneos y suficientes para el combate del fraude fiscal.

El Derecho, como técnica de regulación de las conductas de las personas, adquiere materialidad y concreción cuando las normas resultan aplicables a los casos concretos, ese el fin último de todo Derecho.

Como se sabe, el contenido de la norma expresa una previsión abstracta, hipotética y general cuya función es regular qué consecuencias jurídicas se producirán ante la ocurrencia de tales hechos o, más precisamente, ante el cumplimiento de los presupuestos de hecho normativos. Así, los ordenamientos jurídicos prevén consecuencias jurídicas y para hacerlo, utilizan las normas jurídicas que, en términos simples permiten establecer que, de acontecer en la realidad supuesto regulado por ellas, se deben producir determinadas consecuencias jurídicas.

---

<sup>543</sup> No tenemos una intención reduccionista sobre la complejidad de estos asuntos. Sin duda, los problemas dogmáticos de la interpretación y aplicación de las normas merecen una profundidad y análisis mayores que exceden los alcances de esta investigación, sin que por ello renunciemos a dejar establecidas las definiciones que nos parecen más claras y nuestra posición sobre los aspectos más generales de esta temática. En la teoría general del derecho es probablemente uno de los temas más importantes y sobre el que cabe amplia discusión. Sobre estos temas recomendamos revisar Ross, Alf. (1963). *Sobre el Derecho y la justicia*, Bs. As.: Editorial Universitaria de Buenos Aires, en particular el Capítulo IV El método jurídico (Intepretación), p. 105- 151; Guastini, R. (1999). *Estudios sobre interpretación jurídica, traducción de M. Gascón y M. Carbonell, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM*; Lifante, I. (2015). Interpretación jurídica. En Enciclopedia de Filosofía y Teoría General del Derecho (Fabra y Rodríguez ed.), vol. 2, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, p. 1349-1387.

<sup>544</sup> La expresión interpretación normativa admite, como señala Guastini (1999), un uso corriente en el cual la norma es el objeto de la actividad interpretativa pero en el entendido que con "norma" se está designando al "texto normativo"; de un modo más preciso, en un segundo uso, si por norma se entiende al significado que el texto normativo contiene, la norma ya no sería propiamente el objeto de la interpretación sino el resultado de la actividad interpretativa. Cfr. Guastini, (1999). *Estudios sobre interpretación jurídica, traducción de M. Gascón y M. Carbonell, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM*, p. 3.

En el Derecho tributario, si los supuestos normativos se verifican en la realidad, detonan el nacimiento de la obligación tributaria<sup>545</sup> y la consecuente posición acreedora para el Estado. Una norma resulta aplicable a un caso concreto si el presupuesto de hecho que esta contiene guarda identidad con un hecho de la realidad. De ser así, de producirse este nivel de correspondencia, entonces se desencadena la obligación de pagar el tributo<sup>546</sup>. Dicho de otro modo, los hechos realizados por los contribuyentes quedan atrapados por los efectos de las normas tributarias que les resultan aplicables y hacen nacer la obligación tributaria.

Identificar la coincidencia entre los presupuestos normativos y los hechos de la realidad implica dos labores<sup>547</sup>. La primera, la que podemos denominar fase de interpretación para desentrañar el significado de la norma y la segunda, de identificación o calificación de la naturaleza del hecho que se ha producido en la realidad<sup>548</sup>. En efecto, para poder aplicar una norma tributaria y afirmar la equivalencia de su hecho gravado con otro producido en la realidad, es necesario tener claridad sobre el contenido regulado en la norma y, en momento seguido, reconocer la naturaleza del hecho producido en la realidad. A esta segunda labor se denomina la calificación del hecho gravado y, en conjunto, al proceso de "interpretación-calificación". De tener certeza sobre ambos

---

<sup>545</sup> El momento del nacimiento de la obligación tributaria ha sido un tema de arduo debate en la doctrina clásica de Derecho tributario. Las posiciones extremas sostenían que solo el acto de la Administración tributaria podía hacerla nacer, mientras que otros defendían que la obligación tributaria nace por el mandato legal por lo que basta que ocurra el presupuesto normativo para que ella nazca y que la Administración tributaria solo declara la existencia de tal obligación. Actualmente el consenso se produce en torno a esta segunda posición: el acaecimiento en la realidad del hecho o supuesto previsto en la norma tributaria determina el nacimiento de la obligación tributaria.

<sup>546</sup> A esta situación de coincidencia entre hechos normados y hechos reales se denomina "subsunción" de los hechos en los presupuestos normativos, o, visto desde los efectos de la norma, la "incidencia" de la norma en los hechos ocurridos en la realidad. Cfr. Ataliba, G. (1977). Hipótesis de incidencia tributaria. Montevideo: Fundación de cultura universitaria, p. 69 y ss. Este autor brasileño denomina a los presupuestos normativos tributarios como "hipótesis de incidencia", pues la norma contiene un supuesto hipotético, concebido en la mente del legislador, que solo cuando ocurre en la realidad se ve alcanzado o incidido por el tributo. Estas hipótesis se refieren a actos o negocios jurídicos, cualidades personales o acontecimientos de la vida social o económica del sujeto. Cfr. Ataliba, 1977, p. 56.

<sup>547</sup> Nos permitimos la licencia de referirnos, con un ánimo más bien gráfico, a estas "dos labores" cuando, propiamente, el operador del derecho al aplicar las normas encuentre que son parte de una única labor cuál es identificar la norma que resulta aplicable a un caso concreto.

<sup>548</sup> En términos más precisos, Jarach (1969) sostiene que no hay interpretación de la ley tributaria fuera de la aplicación concreta de la propia ley. Interpretación y aplicación no son términos desvinculados y menos, antitéticos; ni el segundo es consecuencia del primero, porque la interpretación es siempre la descripción fiel de la realidad de los hechos a la luz de los conceptos normativos de la ley, para su aplicación en el caso concreto. Jarach, D. (1969). *Curso de Derecho Tributario*, Buenos Aires: Liceo Profesional Cima, pág. 264 y ss.

extremos, no debería quedar duda de que una norma tributaria es aplicable<sup>549</sup> a un caso en particular y que da origen al nacimiento de una obligación tributaria.

La interpretación es una actividad de carácter cognoscitivo que persigue averiguar el sentido o alcance de una norma (Pérez Royo, 2012)<sup>550</sup>. No obstante, conocer el significado de una norma y determinar los supuestos a los que se dirige no siempre es una cuestión sencilla ni exenta de dificultades<sup>551</sup>. Es un proceso jurídico que busca esclarecer el mandato normativo (García Berro, 2011, p. 330)<sup>552</sup> y, por tanto, una tarea compleja para la que se exige acuciosidad y pericia hermenéutica para usar los métodos interpretativos previstos en el Derecho común<sup>553-554</sup>, que son los mismos que usa el Derecho tributario<sup>555</sup>.

---

<sup>549</sup> Guastini (1999) explica que la aplicación de la norma es una actividad que presupone o incluye la actividad de interpretación y ambas tienen objetos diferentes: la interpretación tiene por objeto los textos normativos y la aplicación tiene por objeto normas en sentido estricto. Cfr. Guastini, 1999, p. 10. De ahí que se deduzca la importancia de una correcta labor de interpretación.

<sup>550</sup> Pérez Royo (2012) cita el ejemplo dado por un maestro de la interpretación jurídica que hace un interesante símil entre la actividad del intérprete de la norma con el intérprete musical señalando: "de la misma manera que la partitura no 'suena' hasta que es interpretada, tampoco la norma jurídica revela su sentido sino es a través de la interpretación." Pérez Royo, F. (2012). *Derecho financiero y tributario*. 22ª ed. Pamplona: Civitas, p. 125.

<sup>551</sup> Realizar una correcta interpretación de los textos normativos es una tarea difícil en algunos supuestos, por ejemplo si la redacción es oscura y produce ambigüedad. Landa (2011) explica en ese aspecto que: "Las normas jurídicas, independientemente de su jerarquía y nivel de precisión o detalle, son disposiciones "interpretables". Es decir que ante un precepto normativo y un mismo supuesto de hecho, dos jueces (ordinarios o constitucionales) podrán resolver o "aplicar" la norma de manera diferente, resultando ambas "normas" extraídas del referido precepto, perfectamente válidas". Cfr. Landa, C. (2011). *Derechos fundamentales y justicia constitucional*. México: Editorial Porrúa, p. 249.

<sup>552</sup> García Berro, Florián. (2011). Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario. En IEF, p. 329-342.

<sup>553</sup> Son métodos de interpretación jurídica: a) Literal: a partir del lenguaje, gramática, la sintaxis y el significado; b) *Ratio Legis*: busca el sentido, razón de ser y finalidad de la norma; c) Histórico: se analizan los antecedentes, exposiciones de motivos; d) Sistemático por comparación con otras normas: se toman conceptos de otra norma que no están claramente expresados en la norma que se interpreta; d) Sistemático por ubicación de la norma: se analiza el conjunto, grupo normativo en el cual se incorporó la norma. Cfr. Rubio, M. (2012). *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. Lima: Fondo Editorial de la PUCP, p. 238 y ss. Para Guastini (1999), los tipos de interpretación son dos: la literal (a la que llama declarativa) y la que tradicionalmente se ha llamado "correctora" al atribuir a un texto normativo un significado distinto al literal. Dentro de esta interpretación correctora se encuentran la extensiva, la restrictiva, la sistemática y la adecuadora. Un tercer grupo estaría conformado por la interpretación histórica y evolutiva. Cfr. Guastini, 1999, pp. 25-51.

<sup>554</sup> El artículo 3.1 del Título Preliminar del Código Civil español, por su parte, señala que: "Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas". De acuerdo con este texto, se entiende que el Código Civil privilegia la interpretación teleológica.

<sup>555</sup> Para interpretar las normas tributarias se pueden usar todos los métodos del Derecho pues aquellas no ofrecen particularidades que ameriten un procedimiento distinto para su interpretación. Así, el artículo 12.1

La norma tributaria no se diferencia de la norma común, no es onerosa ni es restrictiva de libertades ni derechos, como el de propiedad<sup>556</sup>, por tanto, no es una norma excepcional<sup>557</sup>. Al día de hoy, es una postura superada aquella que señalaba a las normas tributarias como normas “odiosas” que, por lo demás, debían justificar un trato diferente y una interpretación acorde con dicha naturaleza<sup>558</sup>.

La labor del intérprete puede constatar, en algunos casos, que no existe una norma aplicable al caso. En ausencia de una norma concreta (vacíos o laguna<sup>559</sup>s normativas) se debe recurrir a los métodos de integración previstos y admitidos en el Derecho para

---

LGT dispone: "Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil". González García (2009) precisa, que la norma tributaria es de Derecho Público pero no pertenece al ámbito de las leyes meramente penales, excepcionales, onerosas y limitativas de la libertad por lo que no requieren de un procedimiento interpretativo distinto. González García, E. (2009). La interpretación de las normas tributarias. En *Tributación y Derecho, Liber in Memoriam Juan Lino Castillo Vargas*. Palestra, p. 488. Tampoco existen, como ha expresado García Berro (2011), "condicionantes específicos" en la CE que incidan en el proceso de interpretación-calificación en materia tributaria Cfr., García Berro, 2011, p. 329. Para algunos, sin embargo, la interpretación que debe primar es también la teleológica. Ver por todos, Ruiz Almendral, 2006, p. 43 y ss.

<sup>556</sup> Los tributos no afectan la propiedad, sino que se pagan por las ventajas que el Estado proporciona a los particulares con su existencia y su actividad decía Benvenuto Grizziotti en su teoría sobre la causa del impuesto. Cfr. Jarach, 1972, pp. 62-63. Jarach (1972) no coincide con Grizziotti y más bien señala que las leyes tributarias no son limitadoras de derecho por “la razón jurídica de que la relación tributaria es una relación de derecho y una relación obligatoria. Como todas las otras obligaciones, comprendidas las del derecho privado, por ejemplo la obligación legal del resarcimiento de los daños, no se consideran como limitaciones del derecho de propiedad, asimismo el tributo, por no ser una carga real o un derecho eminente del Estado sobre las cosas, sino una relación personal y una relación de derecho, no limita el derecho de propiedad ni ningún otro derecho individual, sino de la misma manera con que se limitan entre ellos todos los derechos individuales, por el hecho mismo de su coexistencia (p. 63).

<sup>557</sup> Vanoni, E. (1973). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Madrid: Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, p. 183. La tesis de Vanoni marcó un antes y un después respecto a la correcta forma de atribuir características a la norma tributaria. Algunos, incluso en nuestros tiempos insisten, sin embargo, en atribuirle el carácter de *norma de injerencia*, propio de las normas penales y sancionadoras que exigen ajustarse con rigor al principio de tipicidad. Vid. García Novoa, 2004, p. 97.

<sup>558</sup> La norma tributaria vista como “odiosa” surge de una percepción negativa sobre que el Estado elige gravar cualquier dimensión de la vida económica de los sujetos y se entromete en aspectos de la vida de los particulares, afectaría en ese sentido, la propiedad y hasta la libertad de los individuos. Bajo esta premisa, las normas tributarias debían ser interpretadas de modo estricto y alineado con su literalidad. Cfr. Vanoni, 1973, pp. 75 y ss.

<sup>559</sup> Una laguna de Derecho o en el Derecho, dice Bobbio (1963), ocurre cuando falta en el ordenamiento jurídica una regla a la que se pueda recurrir para resolver una controversia. Cfr. Bobbio, 1963, p. 418. Como afirma Larenz (1980), aunque la ley esté “cuidadosamente pensada, no puede contener una solución para cada caso (...) toda ley, inevitablemente, tiene lagunas” (p. 359). Claro está que el hecho que no exista regla no quiere decir que la controversia no tenga solución. El Derecho tiene y debe tener respuesta para esa ausencia normativa.

subsancar o suplir tal falencia, como es el caso del procedimiento analógico<sup>560-561</sup> La idea central de tal procedimiento está en el establecimiento de la similitud (también llamada relación de semejanza)<sup>562</sup> que existe entre los hechos analizados para poder concluir que ambos deben estar sometidos a las mismas consecuencias jurídicas pese a la insuficiencia normativa<sup>563</sup>. Se afirma que en materia tributaria, ello puede suponer aplicar una norma a operaciones cuya mención expresa no contiene la ley<sup>564</sup>, afectando el principio de

---

<sup>560</sup> La analogía se usa cuando dos hechos son similares y, sin embargo, no están regulados por la misma norma. Basándose en tal similitud, sería posible aplicar la consecuencia jurídica de una norma "A" a un supuesto que carecía de norma expresa. En otros casos, podría ocurrir que sí exista norma pero que esta no prevea explícitamente una consecuencia jurídica como la de la norma "A".

<sup>561</sup> Debe tenerse presente como señala Pérez Royo (1991) que la analogía no es la única forma de conseguir la integración normativa, como tampoco "la analogía es utilizable en sentido único, es decir, con finalidad únicamente de integración. Pérez Royo, F. (2011). Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria". En *Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*. Volumen 1, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, p. 369.

<sup>562</sup> "(...) el elemento común, a los dos supuestos de hecho (lo que los hace semejantes) constituye, además, la "razón suficiente" por lo que al supuesto de hecho disciplinado se le ha atribuido precisamente esa, y no otra, consecuencia jurídica. En otras palabras, la aplicación analógica de una determinada norma presupone la previa identificación de la llamada *ratio legis o mens legis*; o sea la identificación de la razón, "el motivo", el fin para el que se dispuso la norma." (Guastini, 1999, p.61)

<sup>563</sup> Dice González García (2009): "En general, suele hablarse de la analogía en derecho, para referirse al procedimiento que consiste en la aplicación de los principios ordenadores extraídos de un determinado supuesto regulado en la ley a otro supuesto esencialmente igual, pero distinto en los accidentes, que no aparece expresamente contemplado por ella" (p. 408).

<sup>564</sup> No debe confundirse la analogía con la "interpretación extensiva" que es el resultado de una interpretación que busca la razón o motivación que tuvo el legislador al dar una determinada norma (método de la *ratio legis*). Así, sería posible que, desentrañando el verdadero sentido de una norma, ésta resulte aplicada de un modo más extenso. No existe vacío legal pues sí hay una norma aplicable al caso, solo que requiere ser interpretada para determinar si en ella está comprendida o no una situación que a primera vista parece no estarlo. González García (2009) sostiene que entre la interpretación extensiva y la analogía solo existen diferencias de grado pues mientras en la primera se extiende el significado de los términos utilizados por el legislador más allá de su sentido literal, en el procedimiento analógico se extienden a un supuesto no expresamente regulado en la ley los principios dictados para otro supuesto con el que el primero guarda identidad de razón (p. 500).

legalidad<sup>565</sup> o del seguridad jurídica<sup>566</sup>, por lo que la analogía no es un procedimiento permitido para integrar los vacíos en la normativa tributaria<sup>567</sup>.

Debe tomarse en cuenta, por otra parte, que el legislador tributario cuando formula los supuestos de hechos gravados puede elegir hechos u operaciones a las que les da una definición propia -sin alinearse o, más bien distanciándose de las otras ramas del Derecho-, o bien tiene la posibilidad de recurrir a conceptos jurídicos definidos en otras normas y usados en otros campos del Derecho (actos jurídicos, contratos financieros, reorganizaciones, etc.)<sup>568</sup>, como también podría servirse, de modo más amplio, de resultados económicos (transferencias, obtención de rentas, etc.), pretendiendo con ello gravar el sustrato económico de las operaciones o actividades realizadas por los sujetos

---

<sup>565</sup> Es frecuente que se invoque la afectación al principio de legalidad como resultado de la aplicación del procedimiento analógico, argumentándose que no existiría "tipicidad" para poder gravar un determinado hecho (el principio de tipicidad en materia tributaria está presente en la doctrina alemana, la doctrina española no le ha prestado igual atención, además que por el carácter relativo que se reconoce al principio de legalidad a nivel de la jurisprudencia constitucional y la propia doctrina, pierde fuerza la invocación de la exigencia de tipicidad, la cual, en todo caso, deberá apoyarse en el principio de seguridad jurídica y los fundamentos del Estado de Derecho. Cfr. Palao Taboada, C., (1997). Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. En *AFDUAM* N° 1, p. 222. Sin embargo a nuestro juicio ello es discutible pues con el procedimiento analógico solo quedaría gravado un hecho si queda evidenciado que comparte esencia y similar fundamento que el hecho explícitamente gravado, entendiéndose, por tanto, que en realidad y de acuerdo con razones de identidad de capacidad contributiva, no debería quedar excluido de gravamen. En similar línea, Tipke, K. (1993). *Die Steuerrechtsordnung*, t. I. O. Schmidt, Colonia. 224 y ss., citado por Palao Taboada, 1997, p. 223 y ss.

<sup>566</sup> La doctrina tributaria no tiene posición unánime sobre la posibilidad de aplicar la analogía en el derecho sustantivo tributario. En España, Sañz de Bujanda, Vicente-Arche, Cortés Domínguez o García Añoveros por citar a la doctrina clásica, la descartan en virtud del principio de legalidad. En otra vera, Pérez Royo (2012) sostiene que el impedimento al uso de la analogía no proviene del principio de legalidad, en tanto este principio se dirige a la producción normativa y la analogía, por el contrario, se desarrolla en el campo de la aplicación de las normas por lo que, otras razones basadas en la seguridad jurídica serían más atendibles, aunque no impedirían, a su juicio, que el procedimiento analógico se utilice en algunos de los elementos del tributo del tributo como el régimen de los sujetos obligados a su pago, la base, el tipo, etc. Cfr. Pérez Royo, 2012, pp. 129-130.

<sup>567</sup> Artículo 14 LGT: "No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales." La restricción para el uso de la analogía es claramente para las normas sustantivas del Derecho tributario, no así para las procedimentales respecto de cuales no existe inconveniente para usarla. también se ha postulado que para los elementos vinculados a la base imponible del tributo no habría problema en usar el procedimiento analógico. En ese sentido Pérez Royo, 2012, p. 130.

<sup>568</sup> En términos de Ruiz Almendral (2006) "generalmente el Derecho tributario anuda consecuencias a hechos previamente definidos por otros sectores del Ordenamiento." (p. 28). Ahora, entender que los conceptos provenientes de otra rama deben ser adoptados por el Derecho tributario sin condiciones es un rasgo que expresa una concepción del tributo como relación de poder sostiene Báez (2005), pues estos conceptos "importados" del derecho privado actuarían como garantía para acotar el poder estatal. No obstante, bajo la óptica de una relación obligacional dicha función de garantía "la cumple ahora el hecho imponible pues solo la realización efectiva del mismo da lugar al nacimiento de la obligación tributaria" de ahí pues que lo trascendental radique en las tareas de interpretación y calificación." Báez Moreno, A. (2005). *Normas contables e impuesto sobre sociedades*. Thomson-Aranzadi, p. 292.

más allá de la forma jurídica que puedan adoptar<sup>569</sup>. Las opciones del legislador determinan, finalmente, que el ámbito de aplicación de un tributo pueda no estar del todo claro y que surjan válidas interrogantes sobre su extensión.

De tal modo que, el hecho generador de una obligación tributaria descrito en la norma puede carecer de naturaleza unívoca y contener, por el contrario, términos y conceptos que requieren de una adecuada interpretación, más aún si se considera que la mayor de las veces estos presupuestos de hecho aluden a realidades jurídicas normadas, también, en otras ramas del Derecho. Por ello, una parte importante de los problemas que se producen al interpretar las normas tributarias se originan en la relación que existe entre el derecho privado y el tributario<sup>570</sup>.

Esta relación, que en ocasiones llega a ser de conflicto, gira en torno al grado de independencia que puede tener el derecho tributario respecto del derecho privado, aunque, como afirman Murphy y Nagel (2002), existe solo un aparente antagonismo de intereses entre ambas ramas pues tienen un objetivo moral común que es la justicia redistributiva la que se consigue mediante el reparto de funciones entre lo público (a cargo del interés general) y lo privado (a cargo del propio interés particular)<sup>571-572</sup>.

Aun reconociendo que las relaciones entre el derecho privado y el público no pueden, ni deben, ser antagónicas<sup>573</sup>, lo cierto es que sus principios pueden entrar en conflicto y,

---

<sup>569</sup> En 1970, Albiñana protestaba contra el uso “inveterado” de conceptos y vocabulario del derecho privado y proponía que se describieran los supuestos de sujeción “según su contenido, sustancia o trasfondo económicos.” Cfr. Albiñana, 1970, p. 7.

<sup>570</sup> Ruiz Almendral, 2006, p. 25.

<sup>571</sup> Cfr. Murphy, L. y Nagel, T. (2002). *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford University Press, p. 70-73, citado por Ruiz Almendral, 2006, p. 27.

<sup>572</sup> Derecho privado y derecho tributario no debieran ser parcelas de contraposición pues aunque sirvan a fines diversos ambas ramas forman parte de un único sistema jurídico y, en tal sentido, cada una con sus particularidades debe coexistir y armonizar con la otra. Es más, como se ha dicho de modo reiterado la noción de tributo no se puede entender sin el concepto de propiedad privada. “El impuesto es un hecho institucional que va necesariamente unido a la existencia de un sistema social fundado en la propiedad privada o que al menos reconoce el uso privado de ciertos bienes (como en realidad ocurre incluso en los países colectivistas que aún subsisten en el mundo).” Villegas, H., 2002, p. 159. De otro lado, es cierto que tampoco las libertades reconocidas por el derecho privado pueden ser garantizadas por el Estado sin las aportaciones de los particulares. Cfr. Walz, R.W. (1980). *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*. Heidelberg: Decker, p. 31-37, citado por Ruiz Almendral, 2006, p. 26. De modo más reciente, Holmes y Sunstein (2000) plantean similar enfoque, en su conocido “*The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*”, New York: Norton & Company.

<sup>573</sup> El Derecho es un todo, no pueden existir al interior de él enfrentados por valores contrapuestos. A lo mucho serán problemas de antinomias o vacíos los que puedan hacer aparecer aparentes contradicciones. La unidad del Derecho es un principio planteado por la Teoría general del Derecho de Norberto Bobbio

las más de las veces, a raíz de estas diferencias interpretativas se puede facilitar que los individuos encuentren los espacios para sostener algunas convenientes interpretaciones basadas en argumentaciones del derecho privado que podrían resentir la razón de ser de la norma tributaria<sup>574</sup>.

Por todo ello, la interpretación de la norma tributaria requiere precisión y corrección jurídica pero también exige que se desarrolle dentro de los parámetros propios de lo que la norma tributaria ha querido establecer como una realidad económica, expresada en actos privados claro está, regulada con consecuencias tributarias.

Es tarea lógicamente posterior, complementaria e imprescindible para una correcta aplicación de la norma tributaria la calificación de los hechos ocurridos en la realidad para establecer si son alcanzados por las normas tributarias. La calificación permite afirmar que hay “subsunción”<sup>575</sup>, es decir, que el hecho de la realidad “calza” o encaja perfectamente con el hecho hipotético contenido en la norma y, por ende, que la ley tributaria puede desplegar todos los efectos previstos de su aplicación.

Nava (1991), por su parte, entiendo que la calificación no es una tarea posterior sino un momento dentro del proceso interpretativo y señala así que “la calificación en nuestro ordenamiento es una fase o un elemento de la interpretación, que, a su vez, está incardinada en la aplicación de las norma”, por lo que entiende que es un camino de ida

---

(1990) para explicar tanto la derivación de todas las normas de la norma fundamental, como la unidad de todas las normas del Derecho entre sí. Aunque dicha unidad no pueda darse de manera absoluta se debe perseguir mediante la interpretación y la hermenéutica jurídica que el Derecho se aplique como un sistema coherente y pleno.

<sup>574</sup> Es sugerente el título que da González García (2000b) a su trabajo “Nuevos caminos en torno al viejo propósito de burlar la ley tributaria inconveniente mediante una calificación “apropiada” de los hechos y viejos problemas de prueba”. En *Separata de homenaje a Dalmacio Vélez Sársfield*, Tomo V. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Córdoba, p. 86-117. Las calificaciones “apropiadas” o como hemos dicho nosotros, las interpretaciones “convenientes” son recurrentes en los casos que los contribuyentes buscan ahorros tributarios indebidamente. En estos casos como menciona el autor no “debe perderse de vista que vamos a movernos en un terreno presidido por dos grandes principios: el principio de la libertad de pactos y el principio del gravamen conforme a la capacidad contributiva de las personas llamados a satisfacerlos. En la lucha contra el fraude a la ley es fácil prever que uno u otro resultará en mayor o menor medida lesionado.” (p. 90).

<sup>575</sup> Alexy (2009) señala que la subsunción se expresa en un esquema lógico deductivo de donde se sigue que, establecidas las premisas normativas, los hechos producidos en la realidad deben ser valorados para concluir que se encuentran dentro del supuesto normativo, en otras palabras se trata de la “subsunción de un caso bajo una regla”. Cfr. Alexy, R. (2009). Sobre la ponderación y la subsunción. Una comparación estructural. En *Foro Jurídico* N° 9, p. 40-41. En materia tributaria, Ataliba se ha referido de modo constante a la subsunción para dejar en claro que esta exige una total coincidencia entre los hechos normados y los reales. Cfr. Ataliba, 1977, p. 69.

y vuelta entre la norma y los hechos<sup>576</sup>. Lo cierto es que entendiéndola como un momento posterior, sobre todo para graficar una secuencia de pasos a seguir, o asumiendo que es parte del mismo proceso interpretativo, existe consenso en mediante la calificación se comprueba la pertinencia de usar una norma en un caso concreto y, particularmente, en el campo tributario, si los hechos de la realidad están subsumidos en el presupuesto de la norma que detona el nacimiento de una obligación tributaria.

En palabras de García Berro (2011) “para comprobar la subsunción de unos hechos en el presupuesto normativo, el intérprete debe atender en exclusiva a criterios lógico-jurídicos. El resultado de la calificación dependerá así en exclusiva de la correspondencia lógica existente entre el perfil jurídico de los hechos reales (...) y el contorno del presupuesto abstracto, siempre jurídico de la norma tributaria”<sup>577</sup> (p. 330).

Podemos decir, entonces, que la calificación consiste en el juicio que debemos formarnos acerca de las propiedades de los hechos acontecidos para poder determinar si se encuentran dentro del texto normativo cuyo tenor o contenido ha sido establecido mediante la tarea interpretativa. La situación o hechos relacionados con un sujeto, en el caso del Derecho tributario del contribuyente, deben ser expresados en los términos y categorías jurídicos, verificar su correspondencia y de encajar, decidir por la norma que resulta aplicable.

Ahora bien, desde el punto de vista del Derecho tributario, lo relevante en el tema de la calificación de los hechos es que la Administración tributaria cuenta con la potestad para revisar y, en su caso, corregir la calificación que hubiera realizado el contribuyente si considera que la realizada por este es incorrecta. Esta facultad que es propia de toda Administración tributaria será ejercida dentro del procedimiento de fiscalización, con las garantías de respeto a los derechos de los contribuyentes y dentro del régimen regulatorio que, para tal efecto, le corresponda.

---

<sup>576</sup> Nava (1991). Interpretación y calificación en Derecho Tributario. En *Comentarios a la LGT y líneas para su reforma*. Vol. I, Madrid, pp. 393 y ss., citado por González García, E. (2000b). Nuevos caminos en torno al viejo propósito de burlar la ley tributaria inconveniente mediante una calificación “apropiada” de los hechos y viejos problemas de prueba. En *Separata de homenaje a Dalmacio Vélez Sársfield*, Tomo V. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Córdoba, p. 88.

<sup>577</sup> García Berro (2011) completa este párrafo con la nota a pie 7 en la que dice “Debe tenerse presente que, como observara hace décadas Sainz de Bujanda, F., *ob. cit.*, págs. 569 y ss., el presupuesto de hecho del tributo siempre tiene, por formar parte de la propia estructura de la norma, naturaleza jurídica.”

Desde una perspectiva técnica, la aplicación de la norma tributaria importa, como se ha visto, un momento de interpretación y uno de calificación. La aplicación de la norma, en puridad, corresponde a los órganos judiciales y a los administrativos<sup>578</sup>. Los ciudadanos, sin embargo, realizan los actos y hechos que, en el campo del Derecho tributario, serán objeto de imposición. Por ello, es frecuente que se produzcan discrepancias entre lo que el contribuyente declara realizar y lo que la Administración califica. En este aspecto, González García (2006)<sup>579</sup> nos habla de un principio general de normal prevalencia de la forma jurídica sobre el contenido económico en el ámbito del Derecho tributario que respondería a "la legítima presunción de que el legislador ha plasmado fielmente en el hecho imponible la realidad económica contemplada" (p. 389). Más aún si, como hemos visto, se parte del reconocimiento de la libertad de configuración de las actividades económicas que tienen los particulares; sin embargo, como es sabido este principio admite excepción de comprobarse el uso indebido de las formas jurídicas con el propósito de no cumplir con el pago de tributos. A estas situaciones nos referimos en el punto siguiente.

### **2.2.2 Las prácticas tributarias abusivas: entre la planificación tributaria y la elusión.**

La aplicación de la norma tributaria es un tema que está íntimamente vinculado con las distintas concepciones que se tienen acerca del Derecho tributario y su calidad de disciplina jurídica autónoma o no. No solo, como hemos visto, por las discusiones que se plantean en torno a las reglas que deben primar al momento de interpretar las normas tributarias sino también, por que, como señalaba González García (2000b) el principio de la libertad de pactos del derecho privado, y el de tributar conforme a la capacidad contributiva del Derecho tributario, se enfrentan debiendo uno de ellos resultar más o menos afectado.

---

<sup>578</sup> Guastini (1999) explica: "el verbo "aplicar" concierne solo a aquellos sujetos que se desempeñan en órganos llamados precisamente de aplicación: principalmente jueces y funcionarios administrativos. Puede decirse de un jurista de un ciudadano común que "interpreta" el derecho; pero no sería apropiado decir que un jurista o un particular "aplica" el derecho." (p. 9). La aplicación, continúa el autor, designa un conjuntos de operaciones: la interpretación de la norma, la calificación de los hechos, y la decisión (que pone fin a la controversia). Cfr. Guastini, 1999, p. 10.

<sup>579</sup> González García, Eusebio. (2006). "A propósito de la Norma VIII del Código Tributario peruano". En: Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público. Lima: Palestra Editores, pp. 385-397.

Reseña Pérez Royo (2012)<sup>580</sup> que, antes de que se aceptara el Derecho tributario como una disciplina científica, la norma tributaria era concebida como una norma excepcional, odiosa y sometida, por tanto, a reglas particulares. En esa línea, en un primer momento, se sostuvo que las disposiciones tributarias ni siquiera tenían el carácter de verdaderas normas jurídicas sino que pertenecían al grupo de las leyes *mere poenales*, es decir, aquellas que solo se cumplen por la coerción que impone el Estado al carecer de la aprobación o refrendo popular.

Las normas que regulaban los impuestos estaban marcadas por la percepción negativa imperante en la población y poco se podía esperar del cumplimiento voluntario que los particulares harían de ellas. Las normas tributarias destacaban por su carácter “odioso”, al ser considerado el tributo como una institución que restringía la libertad y la propiedad de los sujetos, ambas entendidas como inherentes al individuo.

Finalmente, en un momento posterior el paradigma cambió, aunque se mantuvo el criterio según el cual las normas tributarias ostentaban características propias y se afirmaba que su atributo especial era derivado de su objeto de regulación: el cual goza de un evidente sustrato económico.

Todas estas aproximaciones pertenecen a concepciones del Derecho tributario que, en nuestros días, ya han sido superadas y que estuvieron fundamentadas en las ideas sociales y políticas que concebían de manera muy diferente a la actual, las relaciones entre el Estado y los ciudadanos. Como concluye Pérez Royo (2012), en la actualidad es de plena aceptación que los deberes tributarios se justifican en los valores de solidaridad del modelo social de Estado y conforme a la CE "el tributo debe ser considerado como una institución perfectamente normal, encajada entre los instrumentos del Estado social de derecho y en el estatuto del ciudadano" (p. 118).

Sin embargo como ya hemos mencionado, la legitimidad constitucional del instituto tributario no es suficiente para que dejen de existir problemas relacionados al cumplimiento de las obligaciones tributarias sobre todo porque, en todos los casos, significan una afectación a la riqueza de los particulares.

En tal sentido, la aplicación de las normas tributarias nos lleva, de modo inevitable, a situaciones en que los contribuyentes realizan acciones dirigidas a esquivar los efectos de

---

<sup>580</sup> En esta parte seguimos lo dicho por Pérez Royo, 2012, p. 117-119.

la aplicación de los tributos mediante la no realización (o aparente no realización) de los presupuestos de hecho normativos que de producirse conducirían a que los tributos les sean exigibles.

Como veíamos en páginas previas, cuando nos ocupamos de la denominada resistencia tributaria, un sinnúmero de razones vinculadas al ciudadano -entre las que también se cuentan sus creencias y convicciones morales-, explican las conductas relacionadas con algunas maniobras, no siempre lícitas, que estos pueden desplegar para no soportar las cargas tributarias pero, en contrapunto, es legítimo reconocer que por la autonomía privada y libertad para configurar sus actos y negocios jurídicos, ellos pueden válidamente ubicarse en espacios no gravados por los tributos sin que puedan merecer algún reproche moral o legal.

El panorama descrito es el que nos permite justificar el estudio de lo que hemos llamado prácticas tributarias abusivas, anunciando con esta denominación que nos decantamos por la figura del abuso para expresar con nitidez lo que sucede cuando los particulares acometen actos para sustraerse al pago de tributos ejercitando de una manera extrema y no bien avenida al ordenamiento, la libertad que tienen para organizar sus actividades. Aunque reconocemos que es una línea complicada la que se tiene que trazar entre lo que -arropado bajo una denominación de planificación tributaria- conduce a una verdadera economía de opción y lo que ha traspasado sus fronteras y se ha convertido en una fórmula de elusión tributaria.

Resulta imprescindible, entonces, dar contenido a lo que debemos entender por elusión y aquello que podemos aceptar como una planificación tributaria que es inocua para el ordenamiento tributario y que solo expresa el uso legítimo de las economías de opción que se derivan del ordenamiento vigente, de aquellos otros casos en los que existe una conducta entendida como una elusión y, por tanto, es ilegítima y justifica la reacción del ordenamiento para perseguirla y combatirla.

Ahora bien, partiendo por una definición en negativo, de inicio más sencilla, diremos que la elusión, por oposición a la economía de opción, se produce cuando el ahorro tributario se consigue realizando actividades con menor costo tributario que importan una forma de trasgresión a las normas tributarias que, sin llegar a ser una evasión, alteran y distorsionan el ordenamiento tributario y los principios y valores en los que sus normas reposan.

En otros términos, y recogiendo lo que hemos venido estudiando en párrafos precedentes, podemos decir que la elusión se produce cuando el comportamiento de los sujetos se dirige a sortear los objetivos y el alcance de las normas tributarias que normalmente desplegarían sus efectos sobre las actividades que piensa llevar a cabo, mediante el uso de fórmulas jurídicas no habituales y algunas veces –aunque reales- creadas con el único propósito de atenuar o eliminar el pago de un tributo, lo que constituye una violación indirecta de la ley, al esquivar su campo material de incidencia, evitando caer dentro de las operaciones gravadas por ella<sup>581</sup>.

Con estos actos de elusión tributaria se consigue, en la práctica, dejar sin contenido a la norma tributaria pues ella queda inerte ante hechos que expresando idéntica capacidad contributiva no quedarían atrapados por aquella quedando aliviados del coste tributario en detrimento del trato igualitario y equitativo que toda norma debe dispensar.

La figura de la elusión es, sin temor a equivocarnos, la más polémica de todas aquellas que tratan de identificar las conductas de resistencia de los contribuyentes, es de difícil definición y, en la práctica, no tan simple de reconocer. Construir una definición que satisfaga y convenza a todos es un desafío, sino de los más difíciles por lo menos de muy bajo éxito. Ello, no obstante no debe impulsar a dejar de intentar llegar, por lo menos, a determinadas consensos y puntos de coincidencia en la doctrina y jurisprudencia nacional como aquella que se ha ido desarrollando internacionalmente pues es muy cierto que es un tema discutido con amplitud y, probablemente, de los más constantes en las últimas décadas.

Ahora bien, distinguir con certeza las economías de opción de las operaciones elusivas nos traslada a un terreno donde el acuerdo entre la Administración tributaria y los contribuyentes será escaso<sup>582</sup>. Aunque ambas figuras lleven al resultado de aminorar el coste tributario, resulta fundamental saber cuándo se está ante una u otra puesto que el ordenamiento tributario les suele dar diferentes tratamientos, amén de que el uso de economías de opción es lo único que dar un contenido legítimo a las denominadas actividades de “planificación tributaria”.

---

<sup>581</sup> Aunque, en estricto, tanto la economía de opción como la elusión no pueden ser reducidas a “no realizar el hecho imponible”, pues como dice García Novoa (2004), la ventaja fiscal también podría conseguirse “eludiendo un presupuesto de hecho de una obligación tributaria distinta del hecho imponible” (p. 125).

<sup>582</sup> La diversa y numerosa jurisprudencia donde esta discusión se plantea es una muestra de ello.

Como hemos visto, la jurisprudencia en España ha reconocido al más alto nivel constitucional que no hay nada prohibido en buscar con ahorros tributarios por lo que las conductas de economía de opción son perfectamente válidas y consonantes con el ordenamiento jurídico pues se fundan en el legítimo ejercicio de la autonomía de la voluntad y de la libertad de configurar las propias actividades en procura del mejor resultado económico al menor costo tributario, ello sin recurrir a ninguna maniobra y en perfecta adecuación al ordenamiento vigente.

Para concretar estas operaciones de economía de opción, lo usual es que los contribuyentes desplieguen una actividad de planificación tributaria, racional y consciente. Esta actividad es válida en tanto persiga auténticas economías de opción. Sin embargo, no puede dejar de ser comprensible que el legislador, advertido del ejercicio no siempre dentro de los márgenes que el ordenamiento espera, desconfíe e intente regular las situaciones que las libertades de configuración se ejercen de modo excesivo o abusivo.

La validez de las economías de opción como “principio legítimo en el ámbito tributario al que no se opone el legislador fiscal”<sup>583</sup> no está en duda. Pero poder solventar las dificultades de su reconocimiento requiere una delimitación conceptual lo más precisa posible del fenómeno elusivo.

La pugna y tensión permanentes entre los principios tributarios de justicia tributaria<sup>584</sup> y, concretamente, de capacidad económica que obliga a que aquellos que ostenten la misma riqueza que el legislador ha querido gravar, tributen del mismo modo; con los principios de legalidad y seguridad jurídica<sup>585</sup>, que implicaría no tributar más allá de lo que los hechos imposables disponen sin que quepa extenderlos, se encuentra en el centro de la discusión planteada para dilucidar las diferencias entre planeamientos tributarios

---

<sup>583</sup> Expresión utilizada en la Exposición de motivos del Real Decreto 1919/1979, de 29 de junio, que regulaba el procedimiento especial de declaración de fraude de ley en materia tributaria al amparo de la regulación prevista en el artículo 24 LGT.

<sup>584</sup> Como entiende García Berro (2011) cuando el contribuyente detecta “La presencia de una alternativa comercial lícita menos gravada que otra de resultados equivalentes indica siempre un déficit de neutralidad, lo que la hace aparecer en tensión con los principios materiales que, de acuerdo con el artículo 31.1 CE inspiran el ordenamiento tributario en su conjunto” (p. 333).

<sup>585</sup> Sobre este punto, compartimos el juicio duro pero para nada insensato de García Berro (2011) quien señala “entiendo que quien actúa con artificio, forzando los moldes comerciales para obtener un resultado que el derecho reprueba, se aleja por voluntad propia de la protección que la seguridad jurídica le dispensa.” (p. 333).

plenamente legítimos que expresan auténticas economías de opción y actividades configuradoras de elusiones tributarias.

Aunque el enfrentamiento no pueda saldarse por adelantado, pues el análisis de estas situaciones no puede darse en abstracto sino caso por caso, el Derecho tributario está forzado a dar una solución a este enfrentamiento. Para ello, es indispensable fijar los límites entre conceptos y las reacciones que como ordenamiento quiere dar ante aquello que considere ilegítimo<sup>586</sup>. De todas estas cuestiones nos encargamos en el capítulo que sigue.

---

<sup>586</sup> Algunas veces y a falta de definiciones concretas, sucede como sostiene Sanz Gómez (2018) que “Los instrumentos con que se combate la elusión, puesto que determinan qué manifestaciones de planificación fiscal son aceptables (economía de opción) y cuáles no lo son (elusión fiscal), terminan de definir esta última”. Sanz Gómez, Rafael (2018). Elusión fiscal (Regulación de la Unión Europea). En *Eunomía Revista en Cultura de la Legalidad*, N° 13, p. 252.

## **Capítulo 3: Planificación y elusión tributarias en el ámbito doméstico y en la dimensión internacional**

### **Introducción.**

Visto en el capítulo precedente el abanico de conductas que quedan comprendidas en lo que hemos venido a denominar como las conductas de resistencia al deber de contribuir, el tercer capítulo se concentra en el estudio particular de la elusión tributaria para distinguirla de la planificación tributaria así como para diferenciar la dimensión local de estas figuras y la dimensión que han alcanzado en el contexto de la globalización de las actividades económicas.

Para entender a cabalidad el concepto de elusión será importante definirla por oposición a la economía de opción, pero también centrar la mirada en las diversas formas en que es abordada de los sistemas anglosajones de Common Law mediante su doctrina jurisprudencial, como el origen la regulación que prevalece en la Europa continental y la evolución que, particularmente, se ha dado en la legislación y jurisprudencia española.

Este capítulo también incluye una revisión de las diferentes respuestas legislativas que, desde el derecho comparado se han aprobado para combatir las diferentes expresiones de elusión tributaria y con tal propósito se estudian las doctrinas jurisprudenciales del Common law, así como las cláusulas antielusión. Finalmente, se realizará un primer acercamiento al concepto de elusión fiscal internacional, partiendo del concepto de conductas abusivas así como de las primeras definiciones de la planificación fiscal agresiva. En esa línea, este capítulo concluye con los lineamientos iniciales del concepto de planificación fiscal agresiva, elemento clave e indispensable para dimensionar el problema actual de la elusión fiscal internacional.

## 3.1 Delimitación conceptual de la planificación tributaria versus la elusión tributaria

### 3.1.1 La planificación tributaria

La planificación tributaria es un concepto a veces es utilizado como sinónimo de economía de opción o de ahorro tributario<sup>587</sup>. Nosotros hemos distinguido el ahorro tributario de la economía de opción, viendo en el primero un resultado del segundo<sup>588</sup>; y lo mismo haremos con el concepto de planificación tributaria, diferenciándola como la actividad que lleva a cabo el sujeto cuando, haciendo uso de las economías de opción, organiza sus actividades para el logro de los ahorros tributarios deseados sin traspasar los límites que pueda establecer el ordenamiento<sup>589</sup>.

A nuestro juicio, identificar y usar las economías de opción es la esencia misma de la actividad de planificación tributaria. Si como se ha visto, el ejercicio de la autonomía privada permite una legítima búsqueda de ahorrar tributos, el ejercicio de dicha libertad, es reconocida en los ordenamientos como el ejercicio potestativo de un comportamiento para organizar convenientemente las actividades económicas que los sujetos, sin que ello pueda implicar dar una licencia para contravenir el propio ordenamiento donde tal libertad es reconocida.

Por dicha razón, nuestra primera aproximación es de disentimiento con aquellas posiciones que exponen que una planificación tributaria puede ser *per se* lícita o ilícita<sup>590</sup> pues, a nuestro juicio, el procedimiento de planificación como tal, como derivado de la

---

<sup>587</sup> En realidad, se suele tratar como equivalentes: economía de opción, planeamiento tributario, ahorro tributario, mitigación tributaria, elusión tributaria lícita o *tax saving*, no obstante a nuestro juicio la planificación tributaria es un procedimiento, una toma de decisiones sobre la base de los costos tributarios que se conocen. El propósito de este procedimiento, el objeto mismo, es el ahorro de tributos, lo que, normalmente, se consigue a través de las economías de opción.

<sup>588</sup> Ver Capítulo 2, precedente.

<sup>589</sup> Rosembuj (1999) comenta, en similar línea, que el ordenamiento tributario no penetra la libertad patrimonial del individuo, a menos que establezca de modo expreso o implícito límites a una actividad. Si no hay límites es economía de opción, si los hay y se traspasan, será elusión. Cfr. Rosembuj, 1999, p. 72.

<sup>590</sup> Marín Benítez (2013) rechaza la clásica distinción tripartita entre economía de opción, elusión y evasión, y defiende la pertinencia de reducir la diferencia solo a “planificación fiscal lícita” y “planificación fiscal ilícita” (en esta última quedarían comprendidas la elusión y la evasión), superando las dificultades para calificar una elusión y superando los problemas de licitud *in natura* que se discuten sobre las operaciones en fraude a la ley. Cfr. Marín B. , Gloria. (2013). ¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario. Valladolid: Lex Nova/Thomson Reuters, p. 42-46.

lógica y racional valoración de costos que puede realizar un sujeto dentro, por ejemplo, de una estrategia empresarial, no es un concepto que en sí mismo pueda justificar decisiones contrarias a la ley.

Pensamos que “planificar” tributariamente algo, conlleva una carga neutral o, puestos a elegir, en todo caso conllevaría una carga positiva: los sujetos o las empresas planifican sus costos tributarios para hacerlos más eficientes económicamente pero dentro de las posibilidades que ofrece el ordenamiento, no para contrariarlo. No puede haber nada malo en ello. No se debería asociar el hecho de planificar, con pretender burlar el ordenamiento tributario.

Es cierto, sin embargo que, en algunos casos, una planificación podría hacer uso o interpretación de la normativa (casos de “economías de opción implícitas” o “construidas al amparo de la ley”) que resultaran en el límite de lo permitido y que, finalmente, llevadas a extremo, pudieran arrojar un producto o resultado que, al ser juzgado por la Administración tributaria o por los tribunales, fuera considerado como no admisible. En dichos casos, la planificación tributaria conduce a un resultado no admitido por el ordenamiento y, por tanto, no prosperarán los efectos buscados. Pero la planificación tributaria en sí misma, vista como el procedimiento, no es lo proscrito o lo ilícito, sino su resultado<sup>591</sup>.

García Novoa (2004) explica que la expresión planificación tributaria o planificación fiscal proviene del ámbito del derecho internacional para designar a la forma en que las empresas se organizan para actuar fuera de sus territorios, aunque “con carácter más general (...) se identifica con sus consecuencias -‘búsqueda de ventajas fiscales’ o ‘ahorro fiscal’-, dentro de las estrategias generales de optimización económica de los particulares y de las empresas” (p. 102). Lo relevante para este autor, más allá de la terminología que se pueda utilizar, es destacar la facultad que ejercen los particulares “para minimizar la carga fiscal o de obtener cualquier tipo de ventaja tributaria sin incurrir en violación del ordenamiento” (p. 103).

---

<sup>591</sup> En esa misma línea, si, como hemos visto, evadir consiste en dejar de pagar los tributos usando maniobras ilícitas y que constituyen un incumplimiento directo de las obligaciones tributarias, creemos que una planificación tributaria nunca podrá confundirse con aquella pues el procedimiento por el que se prevén los costos tributarios, se los evalúan y se toman acciones para mitigarlos, nunca podría ser comprensivo de acciones de evasión. El que evade no lo hace mediante una planificación tributaria, lo hace de modo deliberado persiguiendo un ahorro que a todas luces no le corresponde, e incurre por lo tanto en una conducta reprochable e ilícita desde todo punto de vista.

De este modo, García Novoa<sup>592</sup> entiende que la planificación fiscal lícita<sup>593</sup> constituye un derecho que:

adquiere verdadero contenido en la medida que signifique el derecho a aprovechar las economías de opción que se deriven del ordenamiento tributario. El instituto de la economía de opción dota de contenido a la planificación fiscal, en la medida que todo lo que pueda ser catalogado como “economía de opción” quedará fuera del círculo de la elusión y evasión tributaria.” (p. 107)

En nuestros días, sobre lo que existe un amplio consenso, es que la planificación tributaria o fiscal, sea en el ámbito doméstico o en el internacional y sin entrar en la discusión de si es un derecho o no<sup>594</sup>, constituye un acto obligado de diligencia pues quien realice actividades económicas no puede desconocer el impacto que los tributos tienen sobre ellas y, por ello, debe mensurar la dimensión de sus responsabilidades con el fisco, para poder proyectar los resultados o beneficios que pretende alcanzar con su actividad económica. En otros términos, la organización de actividades no debería hacerse al margen de las consideraciones tributarias (obviar y desconocer estas obligaciones

---

<sup>592</sup> Partiendo de la idea de que la tipicidad es fundamental en el Derecho tributario, García Novoa (2004) reflexiona acerca de que “en un ordenamiento configurado por obligaciones tasadas de dar, como es el tributario, la regla debe ser la economía de opción.” En otros términos, vendría a decir que ante lo que no ha quedado “tipificado” se deja amplio margen para que el contribuyente pueda conducirse con libertad en búsqueda de ahorros tributarios.

<sup>593</sup> Es de notar la referencia que hace el autor a la “planificación fiscal lícita” pues en su concepto cabría también una planificación ilícita. Se suman a esta postura, entre otros Marín Benítez (2013) ya citada, y Godoi Seabra de, M. (2005). Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 213-214. Este último afirma que la respuesta del ordenamiento frente a una planificación tributaria al negarle “su pretendida eficacia” y aplicar las consecuencias de las normas que se quiso evitar, revela la ilicitud de estas planificaciones. (p. 214). Tanto Godoi como Marín, consideran que el procedimiento de planificación tributaria sería ilícito, ante la sanción (reacción del ordenamiento, en sentido kelseniano) que le da el ordenamiento, cual es negarle sus efectos. Cfr. Marín, 2013, p. 46. Nosotros entendemos que en un uso más preciso de la expresión “planificación fiscal” -como ya anotamos-, ella debería ser entendida como una actividad (la de planificar el pago de los tributos) o un procedimiento por lo que, como hemos dicho, en sí misma no puede conllevar una carga valorativa de licitud o ilicitud. El resultado de dicha actividad o incluso el recurso o medio al que se recurra para obtener un ahorro tributario sí que lo puede tener pues el sujeto al planificar lo puede hacer mediante el uso de economías de opción o por medio de operaciones que constituyan elusiones. En el fondo, el asunto se reduce a una cuestión valorativa del asunto. Los autores que prefieren la denominación de planificación ilícita, arguyen que dada la libertad de configuración de los negocios e incluso el derecho que los particulares tienen a la economía de opción, la búsqueda de ahorros tributarios nunca llega a ser contraria a derecho y que su ilicitud proviene de la sanción legal que dictamina el ordenamiento jurídico que es el desconocer los efectos ante determinadas planificaciones. Nosotros, por el contrario, no creemos que la ilicitud provenga solo de este desconocimiento. La ilicitud de determinadas operaciones está en su propia esencia al constituir fórmulas contrarias a derecho por el artificio o abuso al que recurren.

<sup>594</sup> Cuestión a la que ya nos hemos referido en el Capítulo 2 al estudiar la economía de opción.

conducirían claramente a la evasión), y en esa línea, el afán por obtener beneficios también incorporar el saber “cuidar” o “reducir”, dentro de lo posible, los gastos.

En ese sentido, ya en el año 1972, Spitz señalaba que “el creciente alcance de las leyes tributarias, la complejidad de sus disposiciones y las altas tasas impositivas hacen más necesario que nunca que, tanto las empresas económicas como las personas físicas, planeen sus hechos tributarios con considerable cuidado”<sup>595</sup>, lo cual no hacía sino poner en evidencia que quien quisiera actuar de forma diligente y cuidadosa tendría que ocuparse de organizar sus actividades con plena consciencia de que estas originan costos tributarios que se deben conocer, prever y medir. Así entendida la planificación tributaria es, por supuesto, una actividad de lo más razonable y, sin duda, deseable por todo el ordenamiento jurídico, no solo el tributario.

En similar línea, actualmente, la OCDE define la planificación tributaria como una actividad legítima que consiste en “la manera como las personas organizan sus negocios o relaciones particulares con el objetivo de minimizar su carga tributaria”<sup>596</sup>, aunque, como ya se ha dicho, no se puede entender nunca como una libertad absoluta pues, como Lampreave (2011)<sup>597</sup> precisa, la planificación tributaria es:

el único mecanismo a través del cual se permite reducir los impuestos de manera aceptable para los gobiernos, mientras que las prácticas abusivas no deben ser permitidas y es motivo de preocupación para los gobiernos, al ser tales prácticas contrarias a la equidad fiscal, lo que tiene graves efectos presupuestarios ... (p. 3)

---

<sup>595</sup> Spitz, Barry. (1972). *International Tax Planning*. Londres: Butterworths, p. 1. Spitz explica que la planificación tributaria es “el proceso de considerar todos los factores tributarios relevantes, a la luz de los factores no tributarios importantes, con el propósito de determinar: si –y si es el caso- cuándo, cómo y con quién, celebrar y tener transacciones, operaciones y relaciones, con el fin de mantener la carga tributaria (...) lo más baja posible (...)” Traducción libre de “*Tax planning is the process of taking into consideration all relevant tax factors, in the light of the material non-tax factors, for the purpose of determining: whether; and if so-when; how; and with whom, to enter into and conduct transactions, operations and relationships, with the object of keeping the tax burden falling on taxable events and persons as low as possible while attaining the desired business and other objectives.*” (p. 1).

<sup>596</sup> Traducción libre de “*Arrangement of a person’s business and/or private affairs in order to minimize tax liability.*” Glosario de términos tributarios de OCDE disponible <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm#T>.

<sup>597</sup> Lampreave M., P., (2011). Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión europea. En *Quincena Fiscal*, N° 21, p. 87-133.

Mondini, por su parte, ubica la planificación tributaria en un territorio cuyas fronteras son, por un lado, la conducta de economía de opción, lícita y legítima y, por otro lado, las demás conductas de elusión fiscal, que tienen en común ser formalmente *secundum legem*, pero en la substancia *contra legem*; es decir, son ilícitas por ir en contra de la intención de la ley pero sin ser ilegítimas en su significado propio puesto que no suponen violación de ninguna prohibición legal (evasión).<sup>598</sup>

Aunque de los autores citados es posible apreciar que existe coincidencia en entender a la planificación tributaria como una actividad o un procedimiento para organizar los negocios, buscando conseguir ahorros tributarios, el acuerdo es menos claro sobre si también puede ser considerada en sí misma como ilegítima. Esta prerrogativa de libre organización de los negocios puede conocer extremos en que, so pretexto de buscar ahorros, se incurra en formas de elusión tributaria, por lo que en tales casos se podrá reconocer y diferenciar el resultado de una planificación fiscal abusiva.

Por tanto, para nosotros, la planificación o planeamiento tributario, como quiera llamarse, consiste en procedimiento cuya finalidad es la búsqueda reflexionada, razonada y diligente<sup>599</sup> de aquellos espacios libres de tributación que el ordenamiento tributario puede ofrecer con el objeto de, y conforme a derecho, reducir la carga tributaria y maximizar los beneficios de las actividades a realizar, con un claro límite en la proscripción de las prácticas abusivas que configuran la elusión. Este procedimiento o mecanismo para buscar los ahorros tributarios no podrá exceder el punto por encima del cual pueda constituir un atentado contra el ordenamiento tributario que, como es sabido, reposa en los principios de justicia tributaria y en deber constitucional de contribuir. Aceptar lo contrario, sería admitir que se vulnera el objetivo de justicia redistributiva que está detrás de la concepción de los tributos.

Siendo así, una planificación tributaria debe ser realizada conociendo sus límites: buscar ahorros tributarios usando auténticas economías de opción. La planificación tributaria es el vehículo para utilizar las economías de opción y obtener ahorros tributarios

---

<sup>598</sup> Mondini, Andrea. Planificación fiscal y jurisprudencia del tribunal de justicia de la comunidad europea. Universidad de Boloña, disponible en <https://www.occ.pt/fotos/editor2/Andrea%20Mondini.pdf>

<sup>599</sup> En la Alemania, la jurisprudencia ha utilizado el criterio del “tercero racional” (Verständige Dritte) para valorar el uso de formas jurídicas inadecuadas o impropias que podrían hacer sospechar de un fraude en tanto se considera que un tercero racional no la hubiera empleado en tanto denota “extrañeza o ilogicidad” en relación con el fin económico perseguido. Cfr. Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 38.

que el ordenamiento no puede reprochar. Admitir que se puede sobrepasar esta línea, desvirtúa el sentido legítimo de la libertad de “ordenación de las actividades según más convenga a los intereses de los sujetos”, y abriría paso a conductas proscritas que constituyen actos de elusión tributaria.

En el ámbito internacional, la planificación tributaria debe conocer similares límites. Aunque en algún momento se ha podido tratar de defender que al no existir un Estado afectado por pérdida de su recaudación, ya que las empresas con actividades en diversas jurisdicciones buscan planificar sus actividades para aprovechar las diferencias entre los ordenamientos y pagar la menor cantidad de tributos, tal concepción ha ido evolucionando, como veremos en el acápite final de este capítulo. Antes debemos detenernos a mirar con mayor atención el fenómeno elusivo y como este adquiere forma jurídica. Este objetivo, es nuclear para después aterrizar en una adecuada concepción de las actividades de planificación tributaria a nivel internacional.

### **3.1.2 La elusión tributaria.**

#### **3.1.2.1 Enfoque general sobre la elusión tributaria: su oposición radical a la economía de opción.**

De lo avanzado en este capítulo, podemos afirmar que uno de los principales problemas del Derecho tributario siempre ha sido y sigue siendo, la delimitación conceptual de la figura de la elusión tributaria.

En efecto, que la elusión es uno de los problemas centrales del Derecho tributario, no genera discusión<sup>600</sup>. Si el tributo existe y se justifica para proveer de recursos al Estado en un marco de garantía al reparto equitativo de la carga tributaria y con el propósito de materializar los principios y valores de la justicia tributaria, todo ello se quiebra frente a un fenómeno en el que los sujetos actúan con un propósito individualista y deliberado de apartarse de dicho orden para conseguir no tributar.

---

<sup>600</sup> Coinciden en que es uno de los problemas centrales del Derecho tributario, entre otros: Palao Taboada (2009) que afirma que es “una de las cuestiones fundamentales del Derecho tributario actual, tanto en el ámbito interno como en el internacional” y lo atribuye a que “el legítimo deseo” que tienen los particulares de pagar lo menos posible afecta a los ordenamientos cuando se usan medios que “contravienen directa o indirectamente la ley” (p. 9). Dicen con razón Ruiz Almendral y Seitz (2004) que “(...) si el modelo de Estado Social implica, en la vertiente financiera, un Estado impositivo (*Fiskalstaat*), no es exagerado afirmar que el fraude a la ley tributaria es uno de los problemas fundamentales que éste debe confrontar.” (p. 8)

Es por ello que, actualmente, tan importante como la teoría desarrollada en torno a los fundamentos constitucionales del instituto tributario, es la justificación también constitucional para perseguir y sancionar las conductas elusivas, pues quiebran la ordenación de los valores y los principios jurídicos fundamentales del Derecho tributario<sup>601</sup>.

En páginas precedentes, nuestra primera aproximación al concepto de elusión ha sido en clave negativa, para sostener que esta figura puede entenderse por oposición a la economía de opción<sup>602</sup> ya que mientras esta última supone la obtención de un ahorro tributario por vías no vedadas por la ley<sup>603</sup>, sino aprovechando las alternativas legales que ofrece el ordenamiento<sup>604</sup>, las conductas de elusión importan una trasgresión al orden tributario<sup>605</sup>, creando distorsión y alterando los valores inmanentes a la justicia tributaria y los principios esenciales de la solidaridad tributaria<sup>606</sup>.

---

<sup>601</sup> De ello también se ha hecho eco la jurisprudencia que en reiteradas ocasiones se ha pronunciado sobre los fundamentos constitucionales para perseguir el fraude fiscal y los excesos en la búsqueda de ahorros tributarios. Es el caso de la tan citada sentencia 46/2000, de 17 de febrero en cuyo FJ. 6º concluye en la “necesidad de evitar que se produzcan posibles actuaciones elusivas de los sujetos en detrimento de la solidaridad de todos en el sostenimiento de los gastos públicos”. La STS 76/1990, apuntó a la “justa distribución de la carga fiscal” y al principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir como justificación constitucional para perseguir la elusión. Otras sentencias en similar sentido: STC 50/1995, de 13 de febrero, que se refiere al fraude fiscal como “una de las modalidades más perniciosas y reprochables de la insolidaridad en un sistema democrático” (FJ. 6º) y la STS 182/1997, de 28 de octubre que sostiene que si se altera el régimen que corresponde al tributo ello “repercute inmediatamente sobre la cuantía o modo de reparto de la carga tributaria que debe levantar la generalidad de los contribuyentes (FJ. 9º).

<sup>602</sup> García Novoa, 2004, la considera una violación indirecta de la norma que se opone “frontalmente” a la economía de opción (p.336).

<sup>603</sup> El criterio de la jurisprudencia es constante sobre que la economía de opción termina donde comienza la elusión. Ver por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de mayo de 2011 (casación 1061/2007) FJ. 5º.

<sup>604</sup> No olvidemos que la vigencia del principio de legalidad en el Derecho tributario irradia sus consecuencias para determinar que, solo lo que la ley ha determinado como hechos gravados podrá ser materia de imposición. El principio de legalidad posibilita planificar buscando economías de opción (Cfr. García Novoa, 2004, p. 107), y, en esa medida, también las posibilidades de querer sortear el alcance de las normas situándose fuera del ámbito de su aplicación con medios no aprobados por la ley.

<sup>605</sup> La mención a que la elusión trasgrede el ordenamiento aparece, por ejemplo, en la noción de elusión aprobada en el las XXIV Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (ILADT) celebradas en la Isla Margarita en el año en la que se señala que con la elusión no se viola “directamente el mandato de la regla jurídica pero sí los valores o principios del sistema tributario”. (*subrayado o agregado*). Ver [www.oladt.org/documents/Resolutions](http://www.oladt.org/documents/Resolutions).

<sup>606</sup> Es por ello que la STS de 20 de setiembre de 2012 (recurso 6231/2009), concluye que “cuando el contribuyente traspasa el límite que representa la aplicación común de la norma para utilizarla contrariando su finalidad y espíritu” el legislador reacciona ya que no puede “admitir el fraude a los intereses recaudatorios” (FJ. 8º). El interés recaudatorio, como ya hemos visto, no tiene sentido por sí mismo si no

El *quid* del asunto está, como es posible advertir, en cómo se realizan estas actividades trasgresoras, cómo reconocer el elemento que distorsiona y altera el ordenamiento de los valores jurídicos tributarios. Se sabe que la conducta del sujeto va dirigida a sortear los objetivos y el alcance de las normas tributarias evitando caer en el ámbito de aplicación de estas. Lo importante es entender cómo, desde el punto de vista jurídico, se lleva a cabo.

También es cierto que, para algunos el término elusión -al no ser muy preciso y dado sus contornos no bien definidos- es fuente de confusiones insuperables por lo que se ha propuesto el uso de otras categorías dogmáticas. Así, para González García (2002)<sup>607</sup> la elusión es una conducta cuyo nombre “está precedido de una larga historia de equívocos” y por ser tan difusa, él prefiere descartarla y usar aquéllas que desde hace siglos se utilizan en el derecho para designar los casos en que con frecuencia “hay discordancia entre medios y fines” y en los que se refleja que “hay quiebra del principio de buena fe<sup>608</sup>, so pretexto de ensalzar la libertad de pactos”, estas figuras son el fraude a la ley, la simulación y el negocio indirecto<sup>609</sup>.

Sin embargo, el término elusión ha seguido siendo usado por diversa doctrina y en los países anglosajones -en los que se la identifica como “*tax avoidance*”<sup>610</sup>- también ha

---

se le entiende en la unidad ingreso-gasto que prevé la CE y que responde al propósito de justicia tributaria y a la realización de la igualdad material.

<sup>607</sup> González García, Eusebio. (2000a). El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia. En *Responsa iurisperitorum Digesta*. Vol. III, Salamanca, p. 151-195.

<sup>608</sup> La buena fe es un elemento que aparece de modo continuo en algunas discusiones acerca de lo que está permitido que el Estado pueda objetar en los casos en que el contribuyente hubiera actuado sobre la base de la buena fe. En la jurisprudencia del Tribunal de las Comunidades Europeas, “en los casos Halifax y University of Huddersfield STJCE, de 21-2-2006, C 255/02 y STJCE, de 21-2-2006, C 223/03 respectivamente, se recoge tal principio señalándose que en las situaciones en que los contribuyentes actuaron con buena fe deben ser amparadas en virtud del principio de seguridad jurídica. En España, el Tribunal Constitucional en su sentencia 137/1996 también aplica esta tesis y valida el derecho de los sujetos a planificar su actividad empresarial “confiados en la legislación que se hallaba vigente.” (FJ. 2º)

<sup>609</sup> Como se ha visto en el capítulo precedente, González García se refería como género a las “economías de impuesto” y dentro de ellas a las “infracciones indirectas” para comprender a las infracciones encubiertas o solapadas por oposición a las directas, que corresponden a la evasión y los delitos fiscales. Dentro de las infracciones indirectas ubicaba “a figuras tales como la elusión (impropiamente), el abuso del Derecho, el abuso de las formas jurídicas, el fraude a la ley, el negocio indirecto y simulación” (González García, 2000b, p. 89). Nótese cómo el autor al referirse a la elusión apuntaba entre paréntesis que ella estaba en el grupo de infracciones indirectas “impropiamente” dado que, a su juicio no debía usarse tal categoría por las imprecisiones asociadas a su concepto.

<sup>610</sup> Probablemente la expresión más conocida a nivel internacional para designar estas situaciones relativas al no pago de tributos que terminan siendo condenadas por los ordenamientos y los tribunales es “*tax avoidance*”, expresión que en derecho francés equivale a “*évasion fiscale*” y “*Steuerumgehung*” en alemán.

sido materia de profuso estudio<sup>611</sup> y, en los últimos años, en todo el mundo, esta expresión ha tomado renovada vigencia a partir de los desafíos que se están planteando en el derecho tributario internacional por la necesidad de ponerle coto y por la incorporación, cada vez mayor, de cláusulas antielusivas generales en los ordenamientos internos, además de otras medidas y acuerdos entre países que buscan detener el avance de la elusión internacional<sup>612</sup>.

Con todo, aun en nuestros días, no se ha podido superar la divergencia palpable que existe en la doctrina respecto a los contornos del concepto de elusión. Los extremos son irreconciliables pues, de un lado, están quienes aun sostienen que esta es una figura marginal y sin autonomía<sup>613</sup> que no aporta mucho a la discusión tributaria la cual debería centrarse más en la economía de opción y la evasión<sup>614</sup>, pues ambas son los extremos de licitud e ilicitud que debe interesar al ordenamiento jurídico; y, por otra parte, están quienes afirman que es una figura que merece toda la atención de la doctrina y la jurisprudencia por los graves daños que ocasiona a la recaudación y al conjunto del ordenamiento tributario y sus fines constitucionalmente dados<sup>615</sup>.

---

<sup>611</sup> Vid. Tiley, J. & Jensen, E.M. (1998). *The Control of Avoidance: the United States experience*. En BTR, N° 2 (Publicado en 2006 en Faculty Publications. 582. Case Western Reserve University. Disponible en [https://scholarlycommons.law.case.edu/faculty\\_publications/582](https://scholarlycommons.law.case.edu/faculty_publications/582) Barker, William B. (2009). *The Ideology of Tax Avoidance*. En *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, Issue 2, article 3, pp. 229- 251. También, Freedman, Judith. (2007). *Interpreting tax statutes: tax avoidance and the intention of Parliament*. En *Law Quarterly Review*, Vol. 123, pp. 53-90.

<sup>612</sup> “La elusión tributaria y los mecanismos asociados a ella constituyen el problema más grave que enfrentan los sistemas tributarios a escala local y global.”. Cfr. Saffi, F. (2017). Contra la elusión. Una revisión crítica del proyecto BEPS. En *Nueva Sociedad*, N° 272, pp. 139-150. Las medidas que toman los países ya no solo se refieren a mejorar las cláusulas antiabuso que se incorporan en los Convenios para evitar la doble imposición, que son una forma de enfrentar la elusión internacional sino que, al día de hoy, la discusión y la toma de decisiones de los países involucra mayores niveles de colaboración y de medidas internas *homologadas* o adecuadas a los parámetros que el Plan de Acciones BEPS ha introducido.

<sup>613</sup> “Quienes sostienen esta opinión, lo hacen desde un recorrido lógico que admite una de dos posibilidades, y ninguna de ellas le confiere, a la elusión, autonomía conceptual. Es decir, o constituye un comportamiento reprochable, porque el ordenamiento reprueba este tipo de conducta, ya sea mediante normas antielusivas o por la aplicación de los principios generales del derecho; o bien, es un comportamiento legítimo sobre el cual el derecho tributario no tiene nada que decir.” Tarsitano, Alberto. (2003). Interpretación de la Ley tributaria. En Horacio García Belsunce (dir.), *Tratado de Tributación*, Vol. 1 Tomo 1, Derecho Tributario Buenos Aires: Astrea, p. 487. Cita Tarsitano como ejemplo de esta corriente de opinión a Uckmar, quien dice de la elusión que esta “carece de materialidad legal”, en Informe General Congreso IFA, 1983.

<sup>614</sup> Amorós (1970), sostenía que se trata de un “fenómeno extrajurídico”. Giorgetti (1967), que era una forma de evasión legal, pues la entiende como los actos de renuncia u omisión para evitar la exacción del impuesto.

<sup>615</sup> Ver por todos a García Novoa, 2004, p. 98.

En efecto, a diferencia de lo que sucede con la economía de opción y la evasión en las que hemos visto que la condición de licitud o ilicitud, respectivamente, es clara y no plantea ninguna discusión, la falta de acuerdo en la doctrina sobre el carácter legítimo<sup>616</sup> o no de la elusión perdura<sup>617</sup> y prolonga los niveles de incertidumbre sobre lo que está permitido y lo que no lo está, dentro de los ordenamientos jurídicos tributarios.

En los estudios clásicos del Derecho tributario, desde Alemania, Hensel (1956) afirmaba que los negocios que buscan ahorrar impuestos no pueden ser inmorales y encontraba justificado el querer encontrar las vías menos gravadas. La elusión sería, para el autor, una conducta que impide el nacimiento de la obligación tributaria evitando caer en el supuesto normativo, consiguiéndose que . el hecho imponible previsto en la norma no se perfeccione y sin ello, que no nazca ninguna obligación tributaria. De este modo, para el autor, en la elusión el sujeto no incumple la norma ni deja de pagar un tributo debido, por lo que no puede concluirse que se trate de una conducta ilícita ni cabe afirmar que hay una trasgresión directa de una ley, como sí ocurre en los casos de evasión<sup>618</sup>.

En suma, para Hensel la elusión ocurre porque las normas tributarias gravan actos o negocios jurídicos, por lo que si los contribuyentes los utilizan distorsionando la actividad

---

<sup>616</sup> Coinciden sobre la licitud de la elusión en España Amorós, Albiñana, Pérez de Ayala y Sainz de Bujanda (Cfr. González García, 2002, p. 154). Ferreiro (2003a) es categórico: “El término ‘elusión’, aun referido a un impuesto, no indica forzosamente una acción ilícita” (p. 512); Falcón y Tella (1995), González Sánchez (1993) y de modo más reciente, Sánchez-Archidona, G. (2017) y. En Alemania, Hensel (1956) defendió la licitud de la elusión pues simplemente no se cae en el supuesto de la norma tributaria. En Sudamérica, Jarach (1971) se decantó por la licitud de la elusión, a la que denominaba como “evasión fiscal”. Cfr. *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot, pp. 146-161, así como hizo lo propio Giuliani Fonrouge, C. (1962). *Derecho Financiero*, Buenos Aires: Depalma, p. 695.

<sup>617</sup> González García tenía una posición que ubicaba a la elusión en una zona más bien de legitimidad. Así, sostenía que elusión y fraude a la ley son cosas distintas pues en el fraude a la ley, al que considera ilícito, el agente que lo realiza incurre en “una maquinación fraudulenta” para llevar a cabo sus actos. En cambio, en la elusión, sencillamente, no se realiza el hecho imponible, por lo que planteando tal diferenciación evidencia que la elusión no consistiría en una conducta reprochable. (Cfr., González García, 2006, p. 393). También hay quienes defienden, abiertamente, que la elusión no es ilegítima y que consiste en aprovechar los “*loop holes*” del ordenamiento para conseguir el menor pago de impuestos. Es el caso de Carvalho (2013) para quien la elusión es el “nombre más técnico” del planeamiento tributario, y “denota la exploración racional por el contribuyente de las fallas de previsión por el legislador tributario”, concluyendo que es lícita porque “es permitida, en el sentido de que no existe prohibición expresa tampoco el propio permiso expreso”. Carvalho, C. (2013). *Teoría de la decisión Tributaria*. En Yacolca, D. (dir.) *Colección Doctrina Tributaria y Aduanera*. Lima: Indesta- Superintendencia de Administración Tributaria, p. 243 y 244.

<sup>618</sup> Hensel, A. (1956). *Diritto Tributario* (trad. Dino Jarach). Milán: Giuffrè Editore, p. 151.

negocial pero sin contrariar formalmente ninguna norma, entonces se consigue un ahorro que no puede ser tildado de ilegítimo<sup>619</sup>.

La tesis de Hensel, que también fue seguida por Blumenstein<sup>620</sup> consiguió un arraigo importante, al menos en parte de la doctrina latinoamericana en la que por décadas se ha defendido la legitimidad de la elusión<sup>621</sup>, así como en algunos destacados autores españoles<sup>622</sup>.

Es el caso de Albiñana (1970), quien defendió que la elusión es una actividad lícita caracterizada por evitar que se produzca el hecho imponible a partir de una inactividad o abstención virtual del contribuyente<sup>623</sup> y, por tanto, la consideraba como un fenómeno extraño a la evasión, que era la figura que, en realidad, debía preocupar al ordenamiento jurídico<sup>624</sup>. Para Albiñana el comportamiento elusivo “se corresponde con la realidad social”, “se ampara en el derecho al libre desenvolvimiento de la personalidad” que consiste en renunciar “a poseer, materializar o desarrollar una capacidad económica sujeta a gravamen” y “no se puede amparar o servir de determinados actos o negocios jurídicos para evitar el devengo del gravamen.” (pp. 18-19). Por lo que su conclusión es que, partiendo de que no es obligatorio realizar los hechos gravados, “la elusión no contraría a la Ley, pues solo evita que se produzca el supuesto de hecho por ella previsto y regulado” (p. 19). Esta definición, como es palpable, casi identifica a la elusión con la economía de opción, por lo que no aporta mayores elementos clave para su reconocimiento. Esta línea

---

<sup>619</sup> Cfr. Hensel, 1956, p. 148 y nota 169. Cita de García Novoa revista USMP.

<sup>620</sup> Para Blumenstein la elusión es la actividad del contribuyente para evitar el impuesto que gravaría el hecho económico creado mediante negocios jurídicos anormales, originando que el impuesto le sea aplicado como si hubiera elegido las formas normales para establecer sus relaciones y conseguir sus finalidades económicas. Citado por Jarach, 1971, pp. 146-147.

<sup>621</sup> Como muestra, en las XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario (celebradas en la isla Margarita de Venezuela, en octubre de 2008) dedicadas a “La elusión fiscal y los medios para evitarla”, se concluyó que la elusión no viola el mandato de la regla jurídica y que constituye un comportamiento lícito y no sancionable (Primera y Segunda conclusiones). Se pueden consultar las conclusiones de dichas Jornadas en <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>

<sup>622</sup> Siguen la tesis de Hensel de que en la elusión no se trasgrede ninguna norma porque se evita el nacimiento de la obligación tributaria en España: Ferreiro y Falcón y Tella, por citar los más destacados.

<sup>623</sup> Albiñana (1970) se fundaba, también, en una aproximación al fenómeno elusivo a partir del origen etimológico del término y precisaba que la elusión “tiene lugar cuando se evita el devengo del impuesto mediante procedimientos, actitudes o decisiones de naturaleza estrictamente económica, cuales son la remoción impositiva total o parcial, la emigración impositiva y la remisión del impuesto” (p. 18).

<sup>624</sup> Cfr. Albiñana, 1970, p. 22.

de análisis fue seguida por la doctrina de la segunda mitad del siglo pasado y el consenso apuntaba a la falta de claridad de la figura y a considerarla cercana o, incluso como una forma, de economía de opción.

La posición acerca de la licitud de la elusión también ha sido sostenida en España por autores como Sainz de Bujanda y Pérez de Ayala<sup>625</sup> así como por Ferreiro (2003a: 512) quien afirma que no toda elusión es ilícita y recuerda cómo en el uso vulgar y corriente del verbo eludir su significado puede relacionarse con una acción totalmente normal y carente de una connotación negativa.

En la doctrina alemana, es conocida la postura de Klaus Tipke (2002) quien afirma que “La elusión fiscal consciente y planificada es una modalidad legal de resistencia fiscal. No es inmoral. Esto se reconoce probablemente en todos los Estados de Derecho que respetan la libertad” (p. 110). Para este autor, el concepto de elusión fiscal (*Steuerumgehung*) no tiene necesariamente una carga negativa pues comprende también los casos en que la conducta del sujeto no se ha producido *in fraudem legis*, por lo que el ordenamiento tributario no tendría que oponerse a dichos resultados<sup>626</sup>.

En sentido contrario, Kruse (2001)<sup>627</sup> considera que la elusión no es un simple ahorro de impuestos y atribuye a la actuación elusiva un comportamiento en violación indirecta a las normas, institutos y procedimientos desde que el contribuyente actúa con abuso o fraude de ley. Kruse considera que la elusión es diferente a la evasión porque en esta última se esconde “el presupuesto de la obligación tributaria surgida”, por ello para él, “el fraude fiscal que es un delito, no se confunde con el fraude a la ley, que puede generar elusión” (p. 601).

Para Kruse (2001), en la elusión no hay una forma jurídica adecuada que se corresponda con lo que se pretende realizar desde el punto de vista económico, sino una forma jurídica forzada, antieconómica, artificiosa y mayormente ineficaz. En ese sentido, señala que “La elusión evita el nacimiento de la obligación tributaria en contraste con el derecho; de lo contrario, se verificaría un ahorro de impuesto” (p. 601).

---

<sup>625</sup> Cfr. González García, 2002, p. 154.

<sup>626</sup> Tipke, K (2002). *Moral tributaria del Estado y los contribuyentes*. Madrid, Marcial Pons, p. 11.

<sup>627</sup> Kruse, W.H. (2001). El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión. En *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis S.A, pp. 597-601.

En suma, la concepción predominante sobre el concepto de elusión parte por considerar que se trata de un comportamiento con el que se consigue no caer en el supuesto de la norma tributaria, por lo que si realmente no se impacta en el presupuesto normativo y, por ende, no se produce la consecuencia tributaria, ello *prima facie* no parece ilegítimo sino que parece coincidir con la economía de opción. El asunto radica, entonces, en los medios, en la forma como se pretende esquivar el alcance de la norma tributaria y, también, si realmente se consigue o si el Derecho debe admitir que se consigue. Es ahí donde el acuerdo de la doctrina, tanto clásica como más actual, es más escaso.

### **3.1.2.2 Elusión o tax avoidance en el Common Law y en ordenamientos de Derecho continental o Civil Law.**

En la doctrina anglosajona el concepto de *tax avoidance* no tiene tampoco una significación unívoca<sup>628-629</sup> y con dicha expresión se designan, a decir de Brown (2012)<sup>630</sup> los intentos del contribuyente por aprovechar las ventajas de determinada normativa mediante la realización de operaciones en formas no previstas o anticipadas por la ley, y cuyo núcleo o sentido principal de estas operaciones es el conseguir ventajas tributarias a las que solo se puede llegar mediante estructuras negociales elusivas, aunque no se aprecie en ellas fraude ni engaño, como sí ocurre en los casos de los delitos de evasión (*tax evasion*). Está normalmente aceptado en las jurisdicciones de tradición anglosajona

---

<sup>628</sup> “The term *tax avoidance* does not have a limiting and definite meaning.” Barker, W.B. (2009). *The Ideology of Tax avoidance*. En *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, Issue 2, article 3, p. 230. Disponible en <https://lawecommons.luc.edu/lucj/vol40/iss2/3>. Mientras que Barker la elusión va a configurar una situación abusiva, Bardopoulos (2015) defiende su licitud en tanto la *tax avoidance* implica la organización legal de los ingresos que obtiene un contribuyente con el fin de minimizar el total de impuestos a pagar, siempre dentro de los límites de la ley. Cfr. Bardopoulos, AM. (2015). Comercio electrónico y los efectos de la tecnología en la fiscalidad ¿Podría el IVA ser la solución eTax?, Serie Ley, Gobierno y Tecnología, vol. 22, Springer, p. 338. Disponible en <https://link.springer.com/book/10.1007/978-3-319-15449-7>

<sup>629</sup> Para Fraser Ross (2004) “el término elusión fiscal es aplicado a un amplio y probablemente continuo espectro de situaciones y es difícil discernir un significado claro y objetivo de esta expresión”. Entre las posibilidades se encontrarían los “*pre-packed schemes*” que serían las operaciones prediseñadas (equivalentes a otras que sí están gravadas) para el objetivo de aminorar la tributación o aprovechar una ventaja fiscal; la “organización fiscalmente eficiente de las actividades” y la “aceptación de la invitación del Parlamento”. Cfr. Ross, Fraser. (2004). *Tax Avoidance Issue: Introduction*. En; BTR, N°. 4, p. 283, citado por Marín, 2009, p. 25.

<sup>630</sup> Brown, Karen (ed.) (2012). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Series *Ius Gentium: Comparative perspectives on Law and Justice*. Dordrecht: Springer, p. vii.

el derecho a elegir la vía menos gravada (*fiscally least burdened*)<sup>631</sup> por lo que el buscar ahorros de tributos mediante operaciones que no se encuentran reguladas por la ley no se considera de por sí cuestionable.

Desde este punto de vista, la elusión se explica, en parte, por la vulnerabilidad del ordenamiento tributario que suele ser producida por la ambigüedad del lenguaje jurídico que lo hace susceptible de diversas interpretaciones y que produce “*loopholes*” (vacíos o lagunas) de los que se aprovecha el contribuyente para minimizar sus obligaciones tributarias (Brown, 2012, p. vii).

Barcker (2009) agrega que con la expresión *tax avoidance* se identifican situaciones abusivas en las que mucho tienen que ver los especialistas en impuestos que saben reconocer en qué “*tax shelters*” o refugios fiscales ubicar las operaciones<sup>632</sup>. En este sentido, señala el autor que los “*loopholes*” y las oportunidades de “*tax plannig*” son vistas como “válvulas de escape” de sistemas que sobrecargan a los contribuyentes<sup>633</sup>.

Las situaciones de abuso que se producen con la elusión no han sido ajenas a la condena de algunos tribunales anglosajones que han reconocido que la “*tax avoidance*” es un asunto de gran controversia moral<sup>634</sup>.

En el derecho anglosajón, la delimitación de la *tax avoidance* ha correspondido, principalmente, a la jurisprudencia que ha ido construyendo, paulatinamente, los marcos de referencia para entender qué es lo que es tolerable dentro de cada ordenamiento, partiendo, como premisa indiscutible<sup>635</sup>, del reconocimiento del principio de libertad de organizar los negocios para conseguir pagar menos tributos (criterio expresados en las

---

<sup>631</sup> Barcker, 2009, pp. 236-237.

<sup>632</sup> Barcker, 2009, p. 230.

<sup>633</sup> Barcker, 2009, p. 236.

<sup>634</sup> Es el caso de la sentencia emitida en Sudáfrica (*Zimbabwean case*), en la que se afirmó “*that the avoidance of taxes is an evil*”. Ver: *Former Rhodesia Commissioner of Tax v Ferera* 1976(2) SA 653 (RAD), 38 SATC 66, 1976 Taxpayer 167 at 241, citada por Bardopoulos, 2015, p. 338, nota 4.

<sup>635</sup> Premisa que ha sido “repetida en infinidad de ocasiones hasta convertirse en una especie de mantra” y que “es en sí misma indiscutible” sostiene Pérez Royo, 2005, p. 13.

sentencias *Gregory v. Helvering*<sup>636</sup> en los Estados Unidos de América y la de *Duke of Westminster*<sup>637</sup> en Inglaterra, de 1935 y 1936, respectivamente).

Sin embargo, y a pesar de la amplitud de dicha libertad, algunas décadas después se fueron perfilado los criterios para permitir discriminar y reconocer las operaciones que no pueden ser convalidadas por el ordenamiento jurídico (*unacceptable tax avoidance*). Se ha enfatizado en que existe una diferencia real entre los casos que son simplemente el ejercicio de ordenar libremente los negocios para evitar caer en los supuestos de pago de impuestos, de aquellos en los cuales los contribuyentes “escapan” a los tributos que realmente deberían pagar por los ingresos que obtienen<sup>638</sup>.

---

<sup>636</sup> En este caso, la señora Gregory realizó una reorganización empresarial, carente de sentido económico, buscando aprovechar los beneficios fiscales previstos para este tipo de operaciones. Como señala, Pérez Royo (2005) en este caso, se reconoce con “una formulación incluso más radical” (*que la del caso Duke of Westminster*) el principio de que los contribuyentes tienen derecho a organizar sus asuntos de la forma que sea más adecuada a sus intereses fiscales, afirmándose con rotundidad que nadie tiene el “deber patriótico” de aumentar sus impuestos a favor del fisco. No obstante, el caso contiene un fallo en contra de la Sra. Gregory, sobre la base que dicha libertad conoce límites, no pudiendo quedar validado cualquier proceder, en este caso carente de propósito económico y sin sustancia. Cfr. Pérez Royo, 2005, p. 13 nota 6. A partir de esta sentencia, la posición de los tribunales estadounidenses ha sido, hasta cierto punto complaciente con las operaciones de *tax planning*. Cuestiona Barker (2009) a dichos tribunales que consagraron sin mayor cuestionamiento el precedente *Gregory v. Helvering* declarando que “no hay nada siniestro en la organización de los asuntos para mantener los impuestos lo más bajo posible. (...) todos lo hacen y todos hacen lo correcto” porque “nadie tiene el deber de pagar más de lo que la ley prescribe”. Estas líneas corresponden al juez norteamericano Learned Hand, citado por Barker, 2009, p. 235 y nota 33 (caso *Comm'r v. Newman*, 159 F.2d 848, 850-51 (2d Cir. 1947) (*Hand, J., dissenting*)).

<sup>637</sup> La controversia se planteó ante la deducción que pretendía tomar el Duque, para efectos del *Income Tax*, de los pagos que efectuaba a favor de sus servidores domésticos en calidad de donativos, presentados como ajenos a cualquier calidad de salarios y fundados en documentos que en el que el Duque expresaba que “confiaba en que los servidores se sentirían suficientemente compensados con las generosas mercedes” (Pérez Royo, 2005, p. 13 y nota 5).

<sup>638</sup> “*There is a real distinction between the case of a man who so orders his affairs that he has no income which would expose him to liability for income tax, and the case of a man who so orders his affairs that he escapes from liability for taxation which he ought to pay upon the income which is in reality his*”. Sentencia *South African Commissioner of Inland Revenue v King* 1947 (2) SA 196 (A), 14 SATC 184 at 237 [RSA], citada por Bardopoulos, 2015, p. 339.

Así, en sede jurisprudencial se han desarrollado las teorías del *business purpose test*<sup>639</sup>, *step transactions*<sup>640</sup> y *el substance over form*<sup>641</sup> que, en conjunto, y con diversas aproximaciones pero similar sentido final, buscan identificar cuándo las operaciones son construidas por los contribuyentes con estructuras, formas jurídicas, negocios jurídicos o secuencias temporales que las hacen aparecer, formalmente, como operaciones que

---

<sup>639</sup> En el caso *Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue* de 1935, la decisión final postuló la doctrina que el derecho de los contribuyentes a buscar economizar en el pago de sus tributos, no los autoriza a realizar negocios carentes de un propósito económico (*business purpose*) más allá del solo ahorro de tributos. De acuerdo con esta doctrina debe poder determinarse cuál es la legítima razón para realizar los negocios, no quedando amparadas ni las operaciones simuladas como tampoco las que carezcan de un fin de negocio válido. La ausencia de motivos comerciales y las operaciones se llevan a cabo solo por fines de ahorro fiscal, la Administración puede desconocerlas. Pero lo importante de esta sentencia es que dejó establecido, siguiendo a Palao Taboada (2009) que “el motivo de eludir impuestos no es relevante; lo decisivo es que se trataba simplemente de una operación carente de finalidad de negocios o societaria (*business or corporate purpose*)— un mero artificio que se revistió de la forma de reorganización societaria como disfraz para ocultar su verdadero carácter, y cuyo único objeto y actuación fue la realización de un plan preconcebido, no para reorganizar un negocio o parte de un negocio, sino para transmitir un paquete de acciones a la recurrente. Sin duda se creó una nueva y válida corporación; pero ésta no era más que un artificio para el fin descrito. No se creó para otro fin; como estaba previsto desde el comienzo, no realizó ninguna otra función. Cuando tal limitada función se cumplió, fue inmediatamente extinguida” (p. 212).

<sup>640</sup> En Inglaterra, la sentencia del caso *Ramsay* supuso un giro en la jurisprudencia inglesa (*W. T. Ramsay Ltd. v. IRC* (1981), STC 174 y (1982) AC 300) que defendía la libertad (casi incondicional) para organizar las actividades del modo que fuera menos costoso y dio origen al “*Ramsay principle*” de acuerdo con el cual si una serie de operaciones (*pre-arranged artificial steps*) permite un ahorro de tributos, que no se podría alcanzar de otro modo que no sea con tales operaciones en su conjunto, las operaciones deben recibir una calificación siendo valoradas como un todo e ignorando los *steps* vistos de forma aislada. Con este mismo criterio también se pronunció la sentencia del caso *Inland Revenue Commissioners v. Burnmah Oil Co. Ltd.*, 1982, STC 30, H.L. (Sc). En esta doctrina, se analiza si varias operaciones realizadas por los contribuyentes que vistas por separado cumplen con la ley, pueden no cumplir con ella si son analizadas de forma conjunta. Aplicando esta doctrina, en la Cámara de los Lores se ha explicado el proceder de los contribuyentes aludiendo al sinsentido que representa la forma de las operaciones tomadas como un todo: “Los hechos demuestran otro juego circular en el que el contribuyente y unos cuantos artistas contratados representan una obra de teatro; Nada sucede excepto que el contribuyente parece escaparse de las manillas del impuesto ... el juego es ideado y diseñado antes de la ejecución ... el objeto de la ejecución es crear la ilusión que algo sucedió, para que las ventajas fiscales se pueden reclamar como si algo hubiera sucedido”. Cita tomada de Anguita Oyarzún, C. (2017). Los Retos en la Aplicación de las Cláusulas Antiabuso por las Administraciones Tributarias Latinoamericanas y las Lecciones de la Experiencia Española y Europea, AEAT, IEF, CIAT, p. 77.

<sup>641</sup> Doctrina que también fue desarrollada a partir del caso *Gregory v. Helvering*, en el cual se dejó establecido que no obstante el derecho de los contribuyentes a ordenar libremente sus negocios debía siempre prevalecer la sustancia de las operaciones por encima de la forma legal con que estas fueran formalizadas. En esta doctrina, lo fundamental es que al analizar un caso de elusión los tribunales no deben limitarse a analizar solo las formas jurídicas con las que las transacciones se han realizado sino que se debe investigar cuál es su verdadera naturaleza para poder aplicarle el régimen que realmente le corresponde sobre la base de dicha naturaleza. Esta doctrina también fue aplicada en el caso *Higginis v. Smith*, 308 US 473 (1940) en el que se determinó la realidad subyacente para descartar que se tratara de una forma jurídica ficticia o simulada.

quedan al margen de la aplicación de la ley tributaria cuando en esencia, debieran ser operaciones sometidas a tributación<sup>642</sup>.

Sobre la base de estos principios jurisprudenciales se acota y se define el concepto de “*tax avoidance*”, con el que se deja en claro que no toda operación de ahorro tributario puede ser acorde con el ordenamiento, sobre todo cuando carece de propósito económico o solo se explica, en su forma o articulación de pasos, para dejar de pagar los tributos.

En Sudamérica, Villegas (2002) sostiene, por su parte, que hay “consenso en que quienes incurren en elusión fiscal son aquellos que realizan ciertas arquitecturas contractuales atípicas cuyo único fin es esquivar total o parcialmente la aplicación de la norma tributaria” (p. 543) Para dicho autor, se trata de una conducta reprochable jurídicamente por ser ilícita. Funda su apreciación no solo en el análisis del origen del verbo eludir (proviene del latín “*eludere*” que significa “librarse con pretextos o con habilidad de un compromiso o de hacer cierta cosa”<sup>643</sup>) sino que, aun admitiendo que solo un estrecho margen la separa de la economía opción, lo que caracteriza a la elusión es que busca ocasionar un perjuicio al fisco con el uso anormal de las formas jurídicas<sup>644</sup>-<sup>645</sup>.

---

<sup>642</sup> Pérez Royo (2005) comenta cómo la jurisprudencia inglesa fue virando a inicios del siglo XXI hacia unas decisiones de la Cámara de los Lores que el autor señala como de “distinto signo” a la doctrina *Ramsay*. Los casos *MacNiven v. Westmoreland Investment Limited* del año 2001 y *el caso Barclays Mercantile Business Finance Limited v. Mawson* del año 2004, dan cuenta de ello. Refiere el autor que en Inglaterra, la doctrina *Ramsay* tuvo la “virtud de rescatar a la materia tributaria de una isla de interpretación literal (...) Además de introducir criterios de calificación en términos ‘realistas’”. Con las nuevas sentencias se intentó “clarificar los principios” a seguir en los casos de supuesta *tax avoidance*, para concluir que “todo depende sencillamente de la interpretación de la norma aplicable a cada caso. Así, no existe en el derecho británico un *business purpose test* como guía de calificación; aunque a dicha evaluación se pueda recurrir en los casos que se entienda que la interpretación de la norma así lo demanda” (Pérez Royo, 2005, p. 1 y p. 32).

<sup>643</sup> Cita en esta parte a Moliner, Diccionario de uso del español, t. I, p. 1069. A su vez, se remite a los términos “pretexto”, cuyos símiles son “subterfugio” o “argucia”, supone “la razón que se alega falsamente para hacer o dejar de hacer una cosa” (t. II, p. 839).” Cfr. Villegas, 2002, p. 544.

<sup>644</sup> La jurisprudencia española reconoce en el uso de las formas o figuras contractuales un claro límite para que las conductas no sean de elusión. El Tribunal Supremo ha calificado “el uso alternativo de las normas fiscales, con la finalidad de abonar impuestos menos gravosos” como “enteramente lícito, siempre que se utilicen figuras contractuales auténticas y no se trate de eludir el pago de los impuestos que sean procedentes conforme a las mismas” (STS de 24 de mayo de 2003, citada por Marín B., G. (2013). La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del “business purpose” en el ordenamiento tributario español. Madrid: Dykinson, p. 22).

<sup>645</sup> En este punto coincide con Brown (2012) cuando señala que aunque se quiera ver a la elusión solo como una planificación fiscal sofisticada o una “mitigación” con un resultado que finalmente no prospera dentro del ordenamiento, lo cierto es que es una seria amenaza contra las prerrogativas del Estado para financiarse y gobernar a favor de sus ciudadanos. Cfr. Brown, 2012, p. viii.

Para Villegas (2002), la elusión se puede materializar mediante el abuso de las formas que se produce cuando “hay una determinada voluntad ostensible y otra diferente oculta, y por otra parte, el objeto perseguido es ocasionar un engaño que sea a su vez productor de un daño para las arcas fiscales, todo lo cual implica la comisión de un fraude contra el fisco” (p. 545). En ese sentido entiende que los actos elusivos pueden ser simulados aunque no encuentra una equivalencia entre la elusión fiscal y la simulación civil.

Villegas (2002) defiende la independencia de la calificación que el derecho tributario puede dar a una operación elusiva respecto de aquella que recibe en otros ámbitos del derecho e insiste en que no importa que

En la esfera del derecho privado, el uso de determinada forma puede en algún caso carecer de significación jurídica sancionatoria, pero tal circunstancia no convierte el acto en lícito, puesto que la utilización anormal de una forma jurídica con el ánimo de perjudicar al fisco, coloca al acto en situación de contraste con el derecho. (...) La elusión fiscal es siempre fraudulenta y es una conducta antijurídica, concibiendo la antijuricidad como algo único que tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin distinción de ramas (p. 546).

La definición de Villegas, aunque compleja, vincula tres elementos para configurar la elusión: figuras contractuales atípicas, ánimo o intención de perjudicar al fisco y antijuricidad del comportamiento.

En similar sentido, Tarsitano (2003) entiende que en los actos de elusión existe un problema con las formas jurídicas, aunque no se trate de atipicidad sino de discordancia entre fondo y forma. Así, refiere que “hay elusión cuando un sujeto elude la realización del hecho imponible, ya sea mediante actos jurídicos o de hechos, bien que por otros medios, arriba al mismo resultado económico que la ley se proponía incidir, en tanto revela una capacidad contributiva equivalente.” (p. 486).

Sostiene Tarsitano (2003) que la elusión constituye un comportamiento irregular que expresa la dicotomía jurídica entre forma y sustancia, pues:

La sustancia económica no se expresa en la figura jurídica adecuada, se habla de un conflicto entre forma y sustancia y, si a la vez, tal antinomia se traduce en una vía de escape del impuesto, se habla de *elusión*. El problema es que la adecuación entre forma jurídica y sustancia económica se realiza siguiendo procedimientos de subsunción que obedecen a criterios disímiles. El análisis de las instituciones jurídicas nos demuestra que tal adecuación forma

parte del proceso de investigación del intérprete en la aplicación de la ley, y se funda en las reglas de la calificación jurídica (p. 345).

Tarsitano (2003) concluye que la elusión es un comportamiento antijurídico del obligado tributario, porque que se dirige “a impedir el perfeccionamiento del hecho imponible mediante mecanismos orientados por el exclusivo propósito fiscal”, siendo, además, que “el hecho imponible, de todas maneras, se termina verificando, con lo cual la supuesta regularidad del negocio, contemplado desde su función económica jurídica, se vuelve reprochable” (p. 488). A su juicio, la figura de la elusión equivale al fraude a la ley.

En España, la elusión tributaria o fiscal es, en la mayor parte de la doctrina, identificada con el fraude a la ley<sup>646</sup>. Por ello es frecuente encontrar el uso de dichos términos de modo indistinto, dándoles la connotación de comportamientos ilícitos<sup>647</sup> aunque esta opinión no es en absoluto unánime pues existe, también, un sector importante de la doctrina que se decanta por la licitud de los actos en fraude a la ley tributaria<sup>648-649</sup> aunque se reconozca que pueden producir un resultado injusto<sup>650</sup>. Hacemos hincapié en

---

<sup>646</sup> Palao Taboada, 2009 y García Novoa, 2004, Báez Moreno, 2009, Tejerizo, 2012, entre otros. Es de notar la explicación que da a esta pretendida equivalencia González García (200b) quien afirma que: “(...) por efecto de las traducciones italianas a Blumenstein y Hensel los conceptos de elusión (“*Steuermehung*”, “*elusione*”) y fraude a la ley han venido a ser coincidentes” (p. 92). La jurisprudencia tampoco ha sido ajena este uso indistinto de términos. Ver por todas la STC 50/1995 de 23 de febrero.

<sup>647</sup> El propio Larraz que al acuñar la expresión “economía de opción” lo hizo diferenciándola del fraude a la ley en el que no es posible afirmar que el contribuyente actúe de buena fe. También lo consideran ilícito Ruiz Almendral (2006), Palao Taboada (2009), González García (2000b), Rosembuj (1994), entre otros.

<sup>648</sup> Lo cree así, por ejemplo, Cortés Domínguez (1977). Ordenamiento Tributario español, Madrid, pp. 16-17 citado por González García, 2006, p. 393, nota a pie 15, quien afirma que si el fraude a la ley puede convertirse en una actividad ilícita es porque en principio no lo es.

<sup>649</sup> González García (2000b) también se decanta por una postura a favor de la licitud de la elusión, aunque en su caso de manera menos clara, mas que nada porque no encuentra sentido propio que distinga a dicho concepto. Afirma el autor que: “a partir de la libertad del ciudadano para elegir las formas jurídicas más aptas para la satisfacción de sus intereses y de que el ordenamiento tributario no puede permitir una infracción encubierta de sus normas, la elusión o es una conducta lícita amparada por el ordenamiento, en cuyo caso no se ve la necesidad de atribuirle un nombre específico, o es una conducta que amparándose en la letra de un precepto pretende burlar el espíritu (*ratio legis*) de ése u otro precepto del ordenamiento”, supuesto en el cual, González García prefiere usar “los nombres específicos” que ya existen en el Derecho como son abuso del derecho, abuso de las formas jurídicas, fraude a la ley, negocio indirecto y simulación (pp. 92-93). Sobre el fraude a la ley tributaria sí es tajante en señalar que se encuentran en el lado de los “actos contrarios a la ley. Siendo por tanto partidario de su corrección.” González García, 2000b, p. 97.

<sup>650</sup> Es el caso de Ferreiro Lapatz, Falcón y Tella o Simón Acosta. Ferreiro (2003a), por ejemplo, se refiere a “los hechos realizados –válidos, lícitos, reales y no simulados- en fraude de ley (...)” (p. 519); A lo que añade Simón Acosta (1998) que son inconsistentes los argumentos que defienden la ilicitud del fraude de ley tributaria. Él señala que en el fraude de ley lo que existe es la realización de una operación “para

que el debate que aquí planteamos sobre la ilicitud o no de la elusión, o en este caso concreto del fraude a la ley, lo entendemos referido a determinar si se trata de una conducta proscrita, contraria a derecho y que el ordenamiento puede perseguir por ser contraria a sus valores, sin que ello signifique querer atribuirle la condición de un ilícito penal<sup>651</sup>.

Ahora bien, la coincidencia plena entre el concepto de elusión y el fraude a la ley tributaria no es una posición que compartimos. Se puede aceptar que uno de los vehículos que se utiliza para concretar los actos elusivos es, justamente, mediante los actos o negocios realizados en fraude a la ley. Sin embargo, si como venimos analizando, la elusión importa sobre todo, la realización de actos u operaciones anormales para concretar resultados económicos que no configuran hechos impositivos, entendemos que estos actos no necesariamente o únicamente se pueden realizar mediante el fraude a la ley tributaria<sup>652</sup>. A nuestro juicio, la elusión tributaria puede producirse en todos los casos en que se detecte una discordancia entre las formas jurídicas utilizadas que no corresponden con los propósitos económicos, lo que se explica por la búsqueda del resultado de evitar o escapar

---

conseguir un resultado que no es el efecto normal que se le asigna por el ordenamiento ni el que su propia naturaleza le pertenece”(p. 46). Por su parte, Falcón y Tella (1995) defiende que, en esencia, el fraude a la ley tributaria es diferente al previsto en el art. 6.4 del Código Civil, y no supone vulneración al ordenamiento. En el fraude a la ley tributaria, según Falcón, el hecho imponible no se realiza, la norma tributaria es eludida y, por ende, no puede ser aplicable al caso. A su juicio, no hay ilicitud en tal conducta, pues no puede estar prohibido dejar de pagar tributos por no realizar los hechos gravados, por lo que, siendo así, si se llega a aplicar el gravamen es solo porque el ordenamiento prevé que en determinados casos se siga un procedimiento especial y se aplique la norma tributaria por analogía. Cfr. Falcón y Tella, R. (1995). El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el art. 6.4 del Código Civil. En *Quincena Fiscal*, N° 17, pp. 8-12.

<sup>651</sup> Con la Sentencia 120/2005, de 10 de mayo, el Tribunal Constitucional quedó establecido que el fraude a la ley no configura un ilícito penal (FJ. 3° y 4°) y con ella se modificó el criterio de jurisprudencias precedentes en las que se concluyó que la figura del fraude a la ley quedó asimilada al tipo penal objetivo del delito fiscal (es el caso, por ejemplo, de las Sentencias del Tribunal Supremo del 19 de mayo de 2005; del 14 de julio de 2004; o del 28 de noviembre del 2003).

<sup>652</sup> En diversa jurisprudencia también es posible encontrar apoyo a esta lectura. Ver por todas las STS de 3 de marzo de 2011 (recurso 4699/2006) en la que se intenta definir la economía de opción afirmando que ella no puede incluir “cualquier tipo de negocio jurídico anómalo, fraude de ley, abuso de derecho, ni, en general, aquellos criterios que comporten una exención de la norma al amparo de una interpretación errónea o improcedente, por extensiva, para incluir supuestos no contemplados por la Ley...” (FD. 3°). Como se nota, la enumeración de figuras que no son economías de opción, incluye como una de ellas al fraude a la ley. Si, como hemos venido destacando, la elusión es la figura opuesta a la economía de opción (“pues una empieza donde la otra acaba” STS de 30 mayo de 2011, FJ. 5°) es claro que las figuras enumeradas serían a juicio del Tribunal Supremo, todos, supuestos de elusión. Hace lo propio la STS de 30 de mayo de 2011 cuando precisa que no existe economía de opción “cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los ‘negocios jurídicos anómalos’ que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado” (FJ. 5°).

al alcance de la norma tributaria. Como ha dicho Sotelo (2012)<sup>653</sup>, hay elusión en todos los casos en que “el derecho (distinto del tributario) se use contra el derecho (tributario)” (p.22).

No obstante que esa es nuestra postura, es importante revisar, aunque sea de modo sucinto, la de aquéllos que han estudiado el fraude a la ley tributaria como instituto único o preferente para entender la elusión (o para defender que no se trata de una conducta proscrita); mas aún si en el ámbito positivo, la ley española reguló de modo expreso la figura del fraude a la ley<sup>654</sup> y mucha de la jurisprudencia referida a controversias sobre actos elusivos ha sido emitida al amparo de dichas normas.

### **3.1.2.3 El fraude a la ley tributaria. Las tesis sobre la configuración de los actos elusivos en España.**

Para quienes defienden que en los actos en fraude a la ley tributaria no hay una conducta ilícita<sup>655</sup>, el razonamiento que se sigue se centra en que, en realidad, lo que se producen son solo conductas de economía de opción. Así, se afirma que si el contribuyente elude la norma tributaria con actos que no están regulados por ella, aunque produzcan resultados equivalentes, no puede haber ilicitud en ello pues el legislador no ha previsto regular tales supuestos. En suma, se dice que, si el hecho imponible se hubiera realizado y no se hubiera pagado el tributo, se trataría de una evasión; pero, si el hecho imponible no se ha realizado, solo puede tratarse de una economía de opción. No habría lugar para las figuras intermedias donde se pretende ubicar las conductas en fraude a la ley tributaria.

---

<sup>653</sup> Sotelo, E. (2012). Nueva Cláusula Antielusiva General Tributaria. En *Análisis Tributario – AELE*. 23-28.

<sup>654</sup> En España, fue incorporado por primera vez en el artículo 24 de la LGT de 1963, cuyo reglamento para que pueda ser aplicado data recién de 1979. La redacción original del artículo 24 de la LGT/1963 lo definía como “hechos realizados con el propósito probado de eludir el impuesto siempre que produzcan un resultado equivalente al derivado del hecho imponible”. Con posterioridad, el texto del art. 24 fue modificado mediante la Ley 25/1995, de 20 de julio, y el concepto se define con el de “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”. A partir de la modificación a la LGT del año 2003, no aparece más de modo expreso y se regula en el artículo 15 la figura del “conflicto en la aplicación de normas tributarias”.

<sup>655</sup> De la cual Falcón y Tella es el más acérrimo defensor.

En esa línea, Falcón y Tella (1995), sostiene como colofón que la conducta en fraude a la ley tributaria no puede ser ilícita y critica que se la quiera tachar como tal por sus motivaciones fiscales, pues estas deben quedar al margen de las consideraciones del Derecho. Por ello, para él que el Estado intente corregir estas conductas constituye un procedimiento excepcional en el que, además, si se llega a aplicar la norma tributaria es porque se recurre a la analogía<sup>656</sup>.

En resumidas cuentas para este sector de la doctrina, el fraude a la ley tributaria vendría a ser una expresión de las diferentes maneras de conseguir una economía de opción, y una manifestación del ejercicio de la autonomía privada para configurar libremente las actividades económicas usando las formas jurídicas de la forma que más convenga a los intereses particulares, de ahí que sean contrarios a cualquier tipo de castigo a estas conductas.

En la otra vera, González García explica que existen diversas formas de infracción indirecta o encubierta a las normas tributarias. Algunas claramente ilegales que consisten en ocultar una parte o todos los hechos que originarían un tributo; y un segundo grupo de conductas que consisten en elegir vías alternativas, diferentes a las que la ley tributaria ha regulado y, por tanto, no gravadas, pero que conducen a un resultado económico equivalente a las que sí lo están. Entre estas últimas, se ubica la categoría de infracción encubierta que sería aquella en la que aparentemente se acata la norma pero en realidad

---

<sup>656</sup> Los autores que defienden la licitud de las conductas en fraude a la ley tributaria entienden que solo mediante un procedimiento analógico, es posible que resulte aplicable la norma tributaria. El hilo de su razonamiento es sencillo: si no se ha realizado el hecho imponible pero hay consecuencia fiscal, es que se ha gravado por analogía un hecho no previsto en la norma. Cfr. Falcón y Tella, 1995, p. 5. En contraposición Palao Taboada ha defendido incansablemente que no es necesaria una solución de analogía en el fraude a la ley tributaria, pues basta con “la aplicación del precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada)” (Palao Taboada, 2009, p. 100). En otro momento ha señalado que “en el fraude a la ley no hay, en realidad, una laguna; la norma aplicable existe ya y no es otra que la defraudada”; “el ordenamiento está completo [...] el legislador sí quiso gravar esta operación pero su voluntad se ve frustrada por maniobras fraudulentas” (Palao Taboada, 2003, p. 79). Coincide en que no ha lugar a la aplicación de la analogía en los casos de fraude a la ley, Báez Moreno (2009). El debate sobre la aplicación o no de la analogía en los casos de fraude a la ley (si se trata de una excepción a la regla general de no aplicar la analogía en el Derecho tributario) ha sido, y aun se mantiene, como una pugna doctrinaria importante que pone en juego la afectación de los principios de seguridad jurídica, tipicidad y legalidad como bandera de quienes se oponen a ella, con quienes –como Palao Taboada– ven innecesario siquiera su uso. Detrás de este debate está, como siempre, el enfrentamiento de dos maneras de entender el Derecho. No entraremos a desarrollar este asunto porque implicaría apartarnos en demasía de nuestro afán que es definir los rasgos que delimitan la figura de la elusión tributaria. Sin embargo, debemos mencionar que entendemos más cercana a nuestras concepciones la postura que prescinde de recurrir a la analogía.

se está vulnerando su *ratio legis*: aquí se encontraría el fraude a la ley tributaria<sup>657</sup>, que consistiría en la no realización del hecho imponible, “pero es como si se realizara; no se oculta su conocimiento, a la Administración, pero se fuerza el encaje de una situación dentro de un hecho imponible pensado para contemplar situaciones diferentes” (González García, 2000b, p. 97).

González García (2006) explica que el resultado equivalente o análogo al que se encuentra en el supuesto normativo que se quiere evitar (o aprovechar cuando se trata de beneficios), se consigue usando vías distintas a las previstas en la norma, por lo que se llega a alcanzar objetivos económicos “a través de diversos caminos jurídicos”, lo cual no puede prohibirse a menos que al utilizar esos otros caminos se hubiera vulnerado la *ratio legis* de la norma en cuestión” (p. 393). Para él, esta vulneración es la que convierte al fraude a la ley tributaria en una conducta contraria a la ley y que necesita corrección por parte del ordenamiento (González García, 2000b, p. 97)

Palao Taboada (1978)<sup>658</sup>, por su parte, planteó una definición de fraude a la ley que es muy citada por la doctrina en la que se destaca la obtención de “un resultado económico por medios jurídicos distintos a los normales, medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, que no están gravados o que lo están en medida más reducida que aquellos normales o usuales” (386). La postura de Palao Taboada puso el énfasis, además, en que el propósito de obtener una menor tributación no es ilícito sino “el medio utilizado para lograrlo, que no lo es (en el sentido que el Derecho no lo admite, aunque sea a los limitados efectos tributarios) (p.47), concluyendo que la esencia del fraude a la ley no está en “la intención fraudulenta o elusiva, sino en la artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada” (p. 48).

En cualquier caso, como señala González García (2006) la teoría del fraude a la ley supone una excepción al principio de prevalencia de forma jurídica sobre el contenido económico; principio que reposa en la presunción que el legislador ha sido capaz de captar

---

<sup>657</sup> Vid. González García, Eusebio. (1966). Evasión, elusión y fraude fiscales. En *Memoria de la AEDF* 1983-1984. Madrid, p. 92, citado por Simón Acosta, 1998, p. 39. Y también, González García, E. 2000b, pp. 90-92.

<sup>658</sup> Palao Taboada, C. (1978). La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la ley 50, de 14 de noviembre de 1977. En *Civitas, REDF*, N° 15- 16, citado por Linares, M. (2004). El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En *In Dret: Revista para el análisis del Derecho*, N° 3, Working paper N° 225., pp 7-8.

con fidelidad la realidad económica que quiere gravar para volverla un hecho imponible. Esta debería ser la regla, mas frente a los actos de fraude a la ley se deja al descubierto las maniobras de los contribuyentes para sortear con medios jurídicos la aplicación de las normas.

Por ello, comenta el autor que el principio de prevalencia de la forma jurídica (que sería el émulo del principio del Derecho privado “de normal coincidencia entre la causa típica del negocio elegido y la voluntad de las partes”) queda apartado ante la comisión del fraude a ley pues, el Derecho tributario se ve forzado a reconocer que se actuó con “respeto formal de una norma (norma de cobertura) al tiempo que se vulnera el espíritu *ratio legis* de esa u otra norma del ordenamiento (norma defraudada)”. Esta reacción es equivalente, concluye el autor, a la que se produce en el ámbito privado con “la teoría del negocio simulado o indirecto, cuando las partes ofrecen una fachada o negocio aparente, cuya causa típica no se corresponde con la regulación pactada para satisfacer sus intereses” (p. 389).

En esa línea, por ello se ha entendido que el fraude a la ley es un expediente directamente relacionado con la aplicación de las normas tributarias, concretamente con lo que se conoce como la fase de la averiguación en la que se busca la concordancia entre el hecho ocurrido en la realidad y el presupuesto normativo<sup>659</sup>.

Ahora bien, a concepción del fraude a la ley tributaria, compartida por Palao Taboada y González García, que parte del uso de una norma de cobertura y una norma defraudada<sup>660</sup>, asimila la figura tributaria al fraude de ley del Derecho Civil<sup>661</sup>. Así ha

---

<sup>659</sup> Escribano L. Francisco. (2010). El conflicto en la aplicación de las normas y la simulación en la JTC. En *Tributación y Desarrollo*, Revista del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario, IPIDET, N° 1, p. 9.

<sup>660</sup> Postura compartida también por la jurisprudencia, como es el caso de la STS de 28 de junio de 2006 (JR 2006/6314) que concluye: “(...) la esencia, en definitiva, del fraude de Ley, no es otra que el ánimo de burlar una norma sirviéndose de otra dictada con finalidad diferente. Por su parte, la sanción de dicha conducta no es otra que el restablecimiento del orden jurídico perturbado mediante la aplicación de la norma defraudada o eludida.”

<sup>661</sup> En la doctrina civilista, el concepto más citado es el de Federico De Castro, para quien el fraude a la ley consiste en “uno o varios actos que originan un resultado contrario a una norma jurídica y que se han amparado en otra norma dictada con distinta finalidad”. En los casos de fraude a la ley aunque el negocio se considere válido, el Derecho considere que debe sujetarse a lo que no dispone la ley eludida y no aquella que le sirvió de cobertura. De Castro, Federico. (1955). *Derecho Civil de España*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos, p. 607 y 612. El fraude a ley, como concepto de la teoría general del Derecho proviene del Derecho Romano (*frau legis*), particularmente del estudio del Digesto, y se caracteriza por ser un acto *contra legem* con el que se respeta el texto de la norma pero se viola su espíritu. Díez Picazo (1994) señala que proceden de Paulo y de Ulpiano “los famosos textos en los cuales se contraponen el *contra legem agere* y el *in fraudem legis agere*. El texto de Paulo, que es el más conocido, dice así: ‘*contra legem facit qui id*

---

*facit quod lex prohibet; in raudem vera qui salvis verbis legis setentiam eius circumvenit*'. Esto es: viola la ley aquél que hace aquello que la ley prohíbe y defrauda la ley aquél que, respetando su letra, elude el espíritu o voluntad de la ley" (p. 11). Díez Picazo, Luis. (1992). El abuso del derecho y el fraude de la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil Español y el problema de sus recíprocas relaciones. En *Ius et Veritas*, N° 5, pp. 5-14.

“Según la opinión generalmente admitida, en su sentido primitivo, la palabra fraude fue sinónima de daño o de perjuicio. Existen numerosos textos romanos en los cuales la idea de *fraus* se aproxima a la de *damnum o noxa*, de tal manera que la traducción de *fraus* por daño parece imponerse. (...) este sentido primitivo de la palabra *fraus* sufrió una evolución no muy bien conocida en el lenguaje romano y que probablemente ya en la época final de la República se empleó en el sentido de astucia, ardid, engaño, etc. Este nuevo sentido de la palabra *fraus*, empleada como engaño o deslealtad, aparece en los textos de Plauto, de Cicerón y de Tito Livio. Se aproximan las palabras *fraus*, *fallacia*, y *dolus* y se oponen a *fides* y a *veritas*. (...) Quizá sea mediante recopilación de todos estos elementos como puede entenderse la idea general de fraude. En el fraude hay siempre, por una parte, un medio o mecanismo utilizado y, por otra, un fin o un resultado perseguido y conseguido. El medio o mecanismo se presenta, *prima facie*, como un aparato engañoso, como un subterfugio, como un ardid. El resultado final es una frustración, en el sentido antes apuntado, de haber hecho vano algo, de haberlo eludido, o de haber destruido una *spes* que de tal modo resulta fallida. “(...) una y otra de las formas de fraude aparecen legadas por una característica común. En uno y otro caso se trata de eludir el cumplimiento de un deber jurídico, que en ocasiones lleva como contrapartida un derecho de otra persona. Según esta tesis que, a nuestro juicio, es la más acertada, no habrá más que una única forma de fraude, que con carácter general es el *fraus legis*, o violación de un deber jurídico obligatorio, que en ocasiones produce como consecuencia la vulneración de un derecho de un tercero” Díez Picazo, Luis., 1992, pp. 9-10 y p.11.

sido entendido de modo mayoritario por la doctrina<sup>662</sup> y la jurisprudencia<sup>663</sup> precisándose que aunque su regulación viene dada por la ley tributaria<sup>664</sup>, esta armoniza con la del artículo 6.4 del Código Civil<sup>665</sup>.

El enfoque civilista no solo llegó a inocularse en el ámbito tributario para hacer ver el fraude a la ley tributaria como un caso especial del fraude a la ley del Derecho común sino que también introdujo en el debate tributario el concepto de “causa” de los negocios jurídicos como uno de los elementos a considerar para la identificación de los negocios fraudulentos y elusivos<sup>666</sup>.

---

<sup>662</sup> Simón Acosta (1998) da cuenta de que “La doctrina más extendida ha llegado a la conclusión de que el fraude a la ley tributaria no es más que una especie o forma de manifestarse el fraude a la ley en general. El concepto tributario sería así una derivación o concreción del concepto elaborado por la Teoría General del Derecho, según la cual hay fraude de ley cuando un sujeto se ampara en una norma jurídica para obtener un resultado prohibido por el ordenamiento.” (Simón Acosta, 1998, pp. 39-40). Entre estos autores se encuentran Martín Queralt et al. (2013) al señalar que fraude a la ley produce un resultado contrario a la norma “producido por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley tributaria dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados (Martín Queralt et al., 2013, Curso de Derecho Financiero y Tributario. 24ª. ed. Madrid: Tecnos p. 168). Disienten de esta postura mayoritaria y piensan que se trata de figuras diferentes Falcón y Tella (1995) y García Novoa (2003). Ambos se basan en la distinta naturaleza de las normas civiles y tributarias y en el hecho de que estas últimas no son normas prohibitivas. Afirma el segundo “en el Derecho tributario lo único prohibido es no ingresar el tributo (...) cuando exista obligación jurídica de hacerlo” (p. 22), por lo que no puede existir fraude a la ley tributaria ya que el resultado obtenido por este nunca sería un resultado prohibido por la norma tributaria. García Novoa, C. (2003). La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria. En *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2003, pp. 9-26.

<sup>663</sup> El Tribunal Constitucional ha considerado la similitud de ambas figuras. La sentencia 120/2005, de 10 de mayo señala que “el concepto de fraude de ley tributaria no difiere del concepto de fraude de ley ofrecido por el art. 6.4 CC” (FJ. 4º) En tal criterio se basó el Tribunal Constitucional en la citada sentencia 120/2005 para concluir que no se podían sancionar penalmente el fraude a la ley tributaria. Con anterioridad, de la STC 37/1978, de 26 de marzo, que señaló que la figura del fraude a la ley “es una figura que despliega idénticos efectos invalidantes en todos los sectores del Derecho, y sólo por tradición histórica, sin duda respetable, conserva en el 6.4 del C.C. su encaje normativo, precepto que, como la mayor parte de los que integran el Título Preliminar, es aplicable a todo el ordenamiento y ni siquiera podría sostenerse hoy que sea una norma exclusiva de la legislación civil”. En similar línea el Tribunal Supremo mediante la ya citada STS de 28 de junio de 2006 (JR 2006/6314).

<sup>664</sup> En su momento, regulado de modo expreso en la LGT y actualmente comprendido dentro del artículo 15 LGT sobre “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”.

<sup>665</sup> El Tribunal Supremo ha aplicado en materia tributaria la norma del 6.4 de CC en casos en donde consideró que las actividades de los sujetos no podían tolerarse por ser abusivas. Esta línea jurisprudencial del Tribunal Supremo se basa en el criterio por el que se acepta que la técnica del fraude a la ley resulta aplicable en todo el ordenamiento jurídico sin necesidad de una cláusula especial. Ver, por todas, la Sentencia del TS de 6 de mayo de 1988 (RJ 1988/3771).

<sup>666</sup> González García declara que él “participa de una concepción espiritualista del Derecho y causalista del negocio jurídico” (p. 90) lo que lo lleva a entender que el uso y manipulación de los negocios jurídicos los vuelven no coincidentes con su causa típica, y en muchos casos de fraude a la ley tributaria se aprecia diversas combinaciones de este tipo de negocios indirectos (Cfr. González García, 2000b., p. 100).

El análisis de la causa como elemento gravitante en la configuración de los negocios fraudulentos ha sido común en la jurisprudencia española<sup>667</sup> y también de recojo en la doctrina tributaria para explicar las fórmulas usadas por los contribuyentes para llevar a cabo sus operaciones en fraude a la ley. Destaca, en ese sentido, la opinión de Palao Taboada (2009) quien afirma con contundencia que los negocios en fraude a la ley “son negocios con causa inexistente o ilícita, que el ordenamiento jurídico no ampara” (p. 40).

En otros términos, en recepción o traslado de consideraciones propias del Derecho civil, según las cuales los actos realizados en fraude a la ley presentan anomalías en su causa<sup>668</sup>, las irregularidades en la causa del negocio jurídico han sido asociadas con las operaciones realizadas en fraude a la ley tributaria y han servido para fundamentar su existencia<sup>669-670</sup>

La causa como elemento sustancial de los negocios jurídicos<sup>671</sup> ha sido materia de intenso debate dentro del Derecho civil, siendo considerado por algunos como un

---

<sup>667</sup> Vid. la STS de 19 de julio (RJ 2016/5774) que señala que en los negocios elusivos se verifica una “ausencia de causa” por lo que no pueden ser válidos “aunque se hayan celebrado con todos los requisitos y formalidades legales extrínsecas” (FJ. 11º). También la STS de 17 de febrero de 2017 (recurso 260/2016) que esgrime como argumento que en el fraude a la ley tributaria se produce una discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes.

<sup>668</sup> El artículo 1261 del Código Civil dispone que para la validez del contrato es un requisito esencial “3. La causa de la obligación que se establezca”, además de que esta debe ser lícita según lo dispone el artículo 1275: “Los contratos sin causa, o con causa ilícita, no producen efecto alguno. Es ilícita la causa cuando se opone a las leyes o a la moral”. El artículo 1274 del Código Civil señala, por su parte, que: “En los contratos onerosos se entiende por causa, para cada parte contratante, la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor.” Estos artículos evidencian que el Código Civil español adopta la teoría causalista del negocio jurídico y se decanta por su concepción objetiva no interesando por tanto los móviles individuales para la realización de los negocios jurídicos sino la función objetiva que es atribuía a cada tipo de negocio.

<sup>669</sup> Para Pérez Royo (2000) la anomalía en la causa del negocio jurídico es el rasgo que permite diferenciar las economías de opción de los negocios en fraude a la ley. En una economía de opción, señala el autor, “la consideración fiscal influye solo en los motivos (jurídicamente irrelevantes) del negocio: se elige un tipo negocial con preferencia a otro por la sola razón de que es más ventajoso fiscalmente pero sin desnaturalizar su causa.” (p. 102).

<sup>670</sup> No toda la doctrina conviene en que el análisis causal del negocio jurídico permite defender la existencia del fraude a la ley tributaria. Ferreiro Lapatza (2003a), por el contrario, encuentra que desde el estudio de la causa del negocio jurídico solo sería posible establecerse si se está ante una economía de opción (porque la “la causa típica, general, abstracta y suficiente de un negocio existe”) o ante una simulación (“porque la causa no existe y tampoco existe el negocio”). “*Tertium non datur*”, concluye el autor, descartando la posibilidad de una figura intermedia (p. 522).

<sup>671</sup> Emilio Betti, explica de que son tres los elementos del negocio jurídico cuyo análisis permite estas tres interrogantes: (i) Cómo es (forma); (ii) Qué cosa es (contenido); y (iii) Por qué es (causa). Cfr. Betti, E. (1959). Teoría General del Negocio Jurídico, 2ª. ed. Madrid: revista de Derecho Privado, pp. 132 y ss. citado por Tarsitano, A. (2014). En *Ius et Veritas* Revista de Derecho. N° 49, Lima, p. 44.

concepto central y por otros como carente de trascendencia, además de falto de practicidad<sup>672</sup>, por lo que, a pesar de tratarse de una contribución del Derecho Civil que aporta un frondosa dogmática, ello no siempre es sinónimo de mayor claridad a la hora de reconocer en la práctica estas figuras fraudulentas y, menos aun, de que esta controvertida categoría jurídica se discuta con acierto en el fuero tributario.

Lo cierto es que en Derecho positivo español la causa del negocio jurídico es, junto al consentimiento y el objeto, un requisito para de validez. Este requisito, desde el punto de vista de la dogmática civil, en su concepción objetiva que es la que sugiere la normativa del Código Civil español, descartaría que los motivos internos que guían el comportamiento del sujeto al momento de configurar sus negocios jurídicos sean expugnables por el Derecho<sup>673\_674</sup>.

---

<sup>672</sup> Exponentes de la teoría causalista de los negocios jurídicos son Federico De Castro, (1967). *El Negocio Jurídico*, Madrid, pp. 161 y ss., y Manuel Albaladejo. (1958). *La causa*. En revista de Derecho Público, pp. 315 y ss. Como mayor exponente de la teoría anticausalista se encuentra el francés Marcel Planiol quien afirmaba que la teoría de la causa no solo era falsa sino inútil. Cfr. Planiol, M. (1947). *Tratado Elemental de Derecho Civil. Teoría General de los Contratos*. Puebla: Ed. José M. Cajica Jr., p. 76. Sancho Rebullida (1974) ha resumido en estos términos los aspectos controvertidos del concepto “causa” en el Derecho Civil: “el concepto causa ha sido una de las inversiones más pródigas de la doctrina civil; en relación con él todo está oscuro y todo está discutido: desde su existencia como elemento independiente hasta su utilidad práctica, desde su referencia –el negocio jurídico, el contrato, la atribución patrimonial, la obligación- hasta su carácter objetivo o subjetivo; se discute su consistencia, su ámbito, su función, etc.” (p. 472). Sancho Rebullida, (1971). *Derecho Civil Español*, citado por Ferreiro Lapatza, 2003a, p. 515.

<sup>673</sup> Los motivos son, en toda regla, las consideraciones subjetivas o incluso los impulsos que llevan al sujeto a realizar un negocio jurídico y son intrascendentes jurídicamente, a menos que se incorporen como parte de la manifestación de voluntad del sujeto y puedan ser tomados en cuenta en tanto adquieran la forma de una condición o cláusula especial del negocio jurídico. García Novoa (2004) precisa que es justamente con el concepto de “causa” que “se dota de valor al ejercicio de la autonomía de la voluntad por los particulares. Tanto en un sentido objetivo como subjetivo la causa se diferencia de los motivos” (p.15). La jurisprudencia ha consagrado esa diferencia de modo claro. Ha quedado dicho que: “el móvil subjetivo de las partes es, en principio, una realidad extranegocial, a no ser que las partes la incorporen al negocio como una cláusula o como una condición”. Vid Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 1990 (RJ 1990/8956) y de 11 de abril de 1994 (RJ 1994/2787).

<sup>674</sup> No obstante que la causa permite descartar los motivos individuales no siempre se puede prescindir de ellos. Así, Díez Picazo (1996) explica que si bien los negocios se analizan atendiendo al resultado que pretenden, también “será preciso valorar las desviaciones respecto de tipo legal si este existe, pero también considerar lo que se ha llamado la ‘causa concreta’. Por causa concreta se entiende el propósito empírico o práctico que las partes tratan de conseguir y el resultado social que pretenden instaurar. Las doctrinas rígidamente objetivistas, al borrar completamente todos los posibles móviles de las partes, contradicen la regulación sobre la causa lícita.” Y más adelante agrega “la dificultad radica en destacar cuál de los propósitos que se dan en el seno del querer interno de las partes va a poseer aquella cualidad (causa concreta) (...) Cuando no exista un propósito empírico específico, la causa se encuentra simplemente en el propósito de alcanzar la finalidad social genérica del negocio.” Citado por Lyon Puelma, Alberto. (2017). *Integración, interpretación y cumplimiento de los contratos*. Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile, p. 79. Sigue una línea similar De Castro (1955). La jurisprudencia también desarrollado el concepto de los “motivos causalizados” para designar los casos en los motivos quedan incorporados a la causa, y de ser ilícitos, determinarían la nulidad del contrato. Así también se ha dicho que los motivos pueden llegar a tener repercusión jurídica si para causalizar una finalidad concreta tales motivos son reconocidos explícita

La causa del negocio jurídico, por el contrario, designa la función social que le es asignada a cada tipo negocial. Así, se habla de la causa típica del negocio que permite concretar la intención económica de los sujetos (el derecho privado ofrece o autoriza el uso de determinadas formas jurídicas –negocios- para configurar y darle efectos a dicha intención)<sup>675</sup>.

En el fraude a la ley tributaria se aprecian distorsiones a la causa del negocio, pues como sostiene Palao Taboada (1995) el fraude se realiza mediante “un negocio jurídico utilizado en contra de su finalidad natural, vaciándolo de su causa, en definitiva usándolo de forma artificiosa (...) Precisamente es la utilización de negocios típicos, pero vaciándolos de la sustancia material (causa) para la que el legislador los ha creado (...) lo que constituye la esencia misma del fraude de ley” (p. 7 y 10). La anomalía en la causa se produce, entonces, porque los negocios jurídicos son usados para fines que no son los previstos en su causa típica, de lo que surge que será necesario poder llegar a “objetivar” de alguna forma estos fines (González García, 2000b, p. 97).

Podemos concluir entonces que en el fraude de ley, es claro que el sujeto utiliza los negocios jurídicos con la intención de ubicarse en el ámbito de aplicación de una norma que le conviene más que la que regularía sus actos si utilizara las vías jurídicas ordinarias o habituales con los que el ordenamiento jurídico ha previsto concretar tales hechos. De esta manera, escapa intencionalmente de otra normativa (norma defraudada) que le resulta onerosa, lo que no constituye una contrariedad del mandato de esta norma, pero si defrauda su espíritu. Nótese que en el fraude de ley el sujeto no contraría el texto expreso de una norma (amparándose en su literalidad, se afirma que estas no alcanza a desplegar sus efectos), aunque sí se pueda afirmar que con estos negocios jurídicos se atenta contra

---

o implícitamente. Ver Sentencias del Tribunal Supremo de 3 de septiembre de 1988 y 3 de febrero de 1988, citadas por Salas Bernalte, Fernando. (2010). Las Motivaciones fiscales en los negocios jurídicos. Legalidad tributaria y control de la causa negocial. En *Revista Digital Facultad de Derecho*, N° 3, pp. 40-78. Disponible en [http://portal.uned.es/portal/page?\\_pageid=93,5584726&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://portal.uned.es/portal/page?_pageid=93,5584726&_dad=portal&_schema=PORTAL)

<sup>675</sup> “La ‘causa típica’ representa el fin o propósito práctico del negocio típico, al servicio del cual se regula ese tipo negocial. La causa representa una finalidad económica porque encarna la función del negocio típico como instrumento al servicio del orden público económico, pero incorporada a una categoría jurídica como es el negocio típico (compraventa, arrendamiento, préstamo...) y con una función de control sobre el ejercicio de la autonomía de la voluntad.” García Novoa, C. (2006). Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 44 , p. 98.

el espíritu de dicha norma, y se afecta el principio de capacidad contributiva y su mandato de que todos los que tengan la misma capacidad contributiva tributen de la misma manera.

Con todo, dado que en los negocios en fraude a la ley lo que condena el ordenamiento es el resultado obtenido que se considera que no merece ser amparado por el Derecho, el debate en materia tributaria ha conducido a poner en duda la licitud de su causa por el resultado elusivo que se persigue con los negocios fraudulentos. Así se ha planteado si los motivos de ahorro tributario que persiguen los sujetos pueden afectar la legitimidad del negocio jurídico o enturbiar su causa jurídica<sup>676</sup>.

Sobre este aspecto, y con el reconocimiento de que el ejercicio de la autonomía de la voluntad conlleva la libre elección de los negocios jurídicos en procura de la situación tributaria más favorable<sup>677</sup>, la doctrina y la jurisprudencia se ha decantado por la licitud de la motivación fiscal, concluyendo que ella no afecta a la legitimidad de los negocios jurídicos ni puede servir de argumento para apreciar una infracción indirecta a ninguna norma tributaria<sup>678</sup>. La ilicitud del fraude a la ley no está pues en los motivos de pretender

---

<sup>676</sup> La contraposición entre causa y motivos es constante en el análisis de las operaciones fraudulentas y se tiene que saber distinguir. La causa es como hemos dicho la función social asignada a cada negocio o dicho de otro modo el efecto o resultado jurídico inmediato que se pretende lograr. El motivo sería el fin mediato, es decir, el resultado económico que se quiere alcanzar con el efecto jurídico.

<sup>677</sup> No es necesario repetir en este punto lo dicho en torno a la legitimidad de las economías de opción que no está puesta en duda en ningún sector de la doctrina ni de la jurisprudencia como hemos visto en el Capítulo 2 de esta tesis.

<sup>678</sup> Como ha dicho Palao Taboada (2009), lo ilegítimo no es querer pagar menos impuestos sino usar medios que puedan infringir directa o “indirectamente el ordenamiento tributario” (Cfr. p. 159 y nota a pie 30). La doctrina, en general, compartía la opinión que la primera versión del artículo 24 LGT que reguló el fraude a la ley erraba al considerar que debía acreditarse el “propósito probado de eludir el impuesto” pues ello significaba una exigencia invasiva en la esfera personal de los sujetos que, por lo demás, no podían ser censurados por arreglar sus negocios procurando un legítimo ahorro tributario. En la reforma del año 1995, se retiró el término “probado” pero se siguió manteniendo la referencia al “propósito de eludir el impuesto”. Palao Taboada decía por eso que tal modificación era “de una enorme ingenuidad, pues es obvio que si el fraude se basa esencialmente en tal propósito y éste se entiende como un elemento de hecho, su existencia deberá probarse pese a su supresión” (p. 47). En otros términos, la búsqueda del ahorro tributario no es, pues, un rasgo para determinar las operaciones en fraude a la ley pues en ello coincide con las economías de opción. Un resumen de esta posición de la doctrina se encuentra en el Informe de la Comisión para el estudio y propuesta de medidas para la reforma de la Ley General Tributaria, publicado en marzo de 2001, en el que se lee que era necesario evitar “que la mera existencia de un móvil fiscal (que siempre existe, y es en principio legítimo) lleve a pensar que se trata de un fraude de ley”. La jurisprudencia también adoptó similar postura no censurando los móviles fiscales. Ver, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de abril de 2010 (rec. cas. 100/2005 ) que sobre la intencionalidad precisa que “no es necesario que la persona o personas que realicen el acto o actos en fraude de ley tengan la intención o conciencia de burlar la ley, ni consiguientemente prueba de la misma, porque el fin último de la doctrina del fraude de ley es la defensa del cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o intención maliciosa ( Sentencia de 13 de junio de 1959 )” (FD 5º).

el ahorro sino en los medios que se utilizan para hacerlo: medios artificiosos que vacían de causa a los negocios jurídicos<sup>679</sup>.

Finalmente, a raíz de esta aproximación causalista a los diversos negocios con los que se pueden concretar actos de elusión que venimos comentando, la jurisprudencia ha terminado por analizar los distintos supuestos de los denominados negocios jurídicos anómalos, a saber, aquéllos en lo que no hay correspondencia entre la causa típica del negocio que se formaliza y la operación económica que se verifica en la realidad. Entre estos negocios se encuentran los negocios jurídicos indirectos, los fiduciarios, el fraude a la ley y la simulación<sup>680</sup>.

La distinción entre estas figuras a pesar de que, teóricamente son categorías con rasgos propios, supone una tarea de dificultad en la práctica<sup>681</sup>. Ello obedece no solo a los propios contornos de la figura del fraude a la ley, que no siempre son nítidos por lo que son figuras afines, no necesariamente contrapuestas y que, además, pueden aparecer, incluso, junto con el fraude a la ley<sup>682</sup>.

González García (2001) diferencia estos tipos de negocios anómalos destacando que:

(i) el fraude a la ley, que esencialmente consiste en esquivar el hecho imponible más gravoso o indeseable (norma defraudada), que naturalmente contemplaba la operación realizada, sirviéndose de normas inadecuadas, pero más beneficiosas, para obtener los fines deseados (norma de cobertura); (ii) el negocio indirecto, donde se quiere el negocio con todas sus consecuencias, pero para obtener fines incongruentes con su causa típica; y, (iii) la

---

<sup>679</sup> Palao Taboada (2009) hace un juicio conclusivo sobre la ilicitud del fraude a la ley, basándose en la discrepancia que existe entre la causa del negocio jurídico y la finalidad con que las partes los usan, lo que lo lleva a afirmar que con el fraude se consigue “la no satisfacción de un tributo que, en realidad *es ya debido*. Y esta ilicitud subsistiría, contra la opinión de Hensel, aunque no hubiese una norma positiva que expresamente lo condenase.” (p. 26).

<sup>680</sup> La STS de 30 de mayo señala que hay que evitar que la “libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. Y ello ocurre cuando se acude a fórmulas negociales que se resumen en la categoría de los ‘negocios jurídicos anómalos’ que incluye los negocios en fraude de ley, el negocio indirecto, el negocio fiduciario y el negocio simulado. Se trata, en suma, de la utilización de negocio no gravado o gravado en menor medida que supone la ‘la deformación’ de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal” (FJ. 5º).

<sup>681</sup> Como venimos viendo, los motivos económicos que justifican la válida búsqueda y concreción de auténticas economías de opción son, paradójicamente, a su vez un filtro para detectar comportamientos de elusión por lo que el escrutinio de la causa de los negocios al amparo del control también de esos mismos motivos determina que la diferenciación entre los tipos de negocios fraudulentas no sea del todo contundente, al menos en terreno real.

<sup>682</sup> Tejerizo, 2004, p. 115, pone como ejemplo el caso de los bonos austriacos, en los que a pesar de juzgar los mismos hechos los pronunciamientos en distintos tribunales fueron diversos (nota a pie 12).

simulación, consistente en crear un negocio aparente, que encubre el realmente querido por las partes (p. 31)

Comentamos algunas en los siguientes párrafos los puntos de vista de la doctrina y la jurisprudencia sobre este tipo de negocios y su relación con el fraude a ley, entendido, como venimos diciendo, como la forma en que se expresa la elusión. Este enfoque sigue siendo aún pertinente, no obstante, actualmente la LGT no regula de modo expreso el expediente de fraude a la ley por dos razones: la primera porque la mayoría de la doctrina coincide en que la nueva regulación aunque cambió de nombre sigue refiriéndose al fraude a la ley tributaria; y, segundo, porque la propia jurisprudencia no ha podido desembarazarse de estas categorías dogmáticas y persiste en explicar los fenómenos elusivos a partir de ellas<sup>683</sup>.

#### **Fraude a ley tributaria y negocio indirecto**

El negocio indirecto es probablemente la figura que más ha sido recurrida desde la doctrina<sup>684</sup> y también la jurisprudencia<sup>685</sup> para explicar las operaciones en fraude a la ley, pues se le entiende con carácter instrumental para concretar dichas operaciones (García Novoa, 2004, p. 134, Tarsitano, 2019, p. 412, Tejerizo, 2012, p. 117). Pero, a la vez es una figura juzgada en el Derecho civil como falta de autonomía conceptual<sup>686</sup> y, por ende, un instituto que las más de las veces queda explicado con elementos que pueden

---

<sup>683</sup> Se recomienda revisar el trabajo del profesor García Berro, Florián. (2018) Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo (Fundación Impuestos y competitividad), en el que se recopila y analiza jurisprudencia tributaria entre enero 2012 y marzo 2017 y en el que se agrupan en hasta siete epígrafes las categorías de conductas relacionadas con la elusión, entre las que siguen apareciendo estos negocios anómalos.

<sup>684</sup> Pérez Royo (2012) señala, por ejemplo, que “aunque no todo negocio indirecto tenga necesariamente una finalidad de fraude, todo negocio en fraude de ley es un negocio indirecto” (p. 243). Para Palao Taboada (2009) el negocio indirecto será un negocio en fraude a la ley si lo que persigue es eludir la norma tributaria (p. 60).

<sup>685</sup> Apunta García Berro (2018) “Bajo la vigencia de la LGT de 1963, la figura del negocio indirecto fue utilizada con frecuencia por la Administración tributaria, con el respaldo casi siempre de la jurisprudencia (incluida la del Tribunal Supremo), como forma de abordar la calificación de determinados conjuntos negociales sin necesidad de acudir a la declaración de fraude a la ley tributaria”. García Berro, F. (2018). Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Fundación Impuestos y competitividad, 2018, pp. 112-116. En similira sentido, Escribano, F. (2010).

<sup>686</sup> Así opinaba De Castro, 1955, pp. 456-457. A su juicio quienes intentan definirlo manipulan el concepto de causa y lo vacían de significado real, dejándolo como una simple condición de formalidades externas, cuestión que considera inadmisibile, más aun si se trata de un sistema jurídico que se basa en el control causal (Cfr. p. 449- 450).

corresponder a otras categorías<sup>687</sup>. Esa misma percepción produjo en parte de la doctrina tributaria<sup>688</sup>.

Ahora bien, como fluye de la cita de González García lo que caracterizaría al negocio indirecto es que los contribuyentes quieren realmente llevar a cabo dicho negocio jurídico y lo realizan aunque no quieran su causa típica o los propósitos para realizarlo no coincidan con dicha causa típica: y es que, justamente, el negocio se usa para conseguir resultados económicos distintos. En el negocio indirecto la intencionalidad de usar la forma jurídica elegida es patente, por ello el análisis de los motivos adquiere relevancia, aunque estos quedan acreditados por el propio proceder de los contribuyentes al configurar tales negocios<sup>689</sup>.

Sería claro, entonces, que en los negocios indirectos no se incurre en simulación<sup>690</sup> ni se yerra en la calificación. Son negocios utilizados *adrede* en búsqueda de obtener

---

<sup>687</sup> No solo confundirlo con el fraude a la ley sino como señala Braccia “tampoco es difícil comprobar una casi espontánea reconducción del negocio indirecto en la simulación”. Braccia, Mariano (2010). Elusión tributaria: Aplicación de la teoría de la causa al principio de la realidad económica. Introducción a la trascendencia penal tributaria de los negocios jurídicos anómalos. Cuadernos del Instituto AFIP, Buenos Aires, p. 46. En el mismo sentido, García Novoa (2004) explica que “si se lleva a cabo esta confrontación del negocio indirecto con su causa típica, y se aprecia la inexistencia de su causa, ello impondrá averiguar la causa que realmente está presente en el negocio realizado, y, por tanto, detectar la existencia de un negocio simulado. Por lo que, en la mayoría de los casos en que pudieran hablar de un negocio indirecto como vía de elusión y no como de economía de opción, estaríamos realmente ante supuestos de simulación.” (p. 134), citado por Braccia, 2010, p. 47.

<sup>688</sup> García Berro (2018) comenta que, de acuerdo con la jurisprudencia que utilizó esta categoría poco puede distinguirse del fraude a la ley. Cita como ejemplo la Sentencia del Tribunal Supremo de 9-2-2012 (rec. 4612/2008, IV.1.1), que se remite en este punto a la de 17-2-2011, que sostiene que el negocio indirecto “puede definirse como aquél en que las partes celebran un contrato típico y regulado en el ordenamiento jurídico con un fin distinto del que le es propio y específico” (FJ 3º). Ante lo cual el autor señala que “Con esa caracterización, sin embargo, ningún elemento relevante se aportaba para su delimitación conceptual frente al fraude de ley, pues son subsumibles en esta última categoría todas las conductas que persigan producir los efectos jurídicos propios de una realidad sujeta a gravamen (el resultado equivalente a que se refería el art. 24 LGT/1963) mediante la utilización de normas dictadas con distinta finalidad” (p. 274). En algunos otros casos, la calificación como negocio indirecto de operaciones fraudulentas ha sido invocada por la Administración sin que su argumentación haya prosperado. Puede verse Resolución del TEAC N° 00/3605/2000, de 27 de febrero de 2004.

<sup>689</sup> Ver la Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2012 recurso 4397/2009 sobre una operación de *lease back* con aplicación de la exención por reinversión y nueva amortización de los activos objetos de la operación en la cual se confirmó que se trataba de un negocio indirecto. Y Sentencia del mismo Tribunal de 9 de febrero de 2012 sobre aportación de un derecho de usufructo sobre inmuebles a una sociedad familiar en pérdida pertenecientes a los mismos contribuyentes, donde también se calificó la operación como un negocio indirecto. Sentencias citadas por García Berro, 2018, pp. 112-116.

<sup>690</sup> Dice Clavería Gozálbez (1998) que en los negocios indirectos “la causa que se corresponde con el negocio formulado pero no querido obviamente no existe; ni siquiera es *falsa* en el sentido del artículo 1.276 (como sí sucede en el caso de la simulación) porque, en rigor, no se pretende mentir a terceros (aunque es posible que ambas figuras coincidan); la causa formulada será inexacta y, por tanto inexistente.” Clavería Gozálbez, L.H. (1998). La causa del contrato. Publicaciones del Real Colegio de España, p. 226, citado por García Berro, p. 337, nota a pie 34.

ventajas tributarias y no por la causa típica de estos (finalidad jurídica del negocio); de ahí que, algunos entiendan que, este concepto se puede llegar a fusionar con el del fraude a la ley tributaria, que se manifiesta cuando existe una finalidad contraria a la ley y la finalidad económica perseguida es diferente a la del negocio efectivamente realizado<sup>691</sup> (así, el uso de la norma de cobertura sería para realizar un negocio para fines que no son los propios). A nivel jurisprudencial, sin embargo, no ha habido una mirada coincidente en todos los casos, por lo que no es posible identificar un línea argumentativa clara que posicione la relación entre ambas figuras, algunas veces subsumidas como un fraude a la ley, otras como figura independiente, y otras como confundible con la simulación.<sup>692</sup>

### **Fraude a la ley tributaria y simulación**

En cuanto a los negocios simulados, su distinción de los negocios en fraude a la ley también ha requerido de un trabajo minucioso de parte de la Administración para determinar cuándo se está frente a uno o a otro pues sus límites tampoco son sencillos de detectar en el campo práctico<sup>693</sup>, sino un asunto de particular dificultad<sup>694</sup>. La

---

<sup>691</sup> Ver, por ejemplo, el Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la LGT del 2001 que señala que “lo que caracteriza al fraude de ley es la utilización de un negocio para una finalidad distinta de la típica o propia del mismo (negocio indirecto), o bien, de la concatenación de diversos negocios de una forma inusual” (p. 51). El Tribunal Supremo encuentra coincidencia entre estas figuras y señala: “Los requisitos de la artificiosidad y el de la ausencia de motivo económico válido, así como el de la obtención de una ventaja fiscal que no se hubiese logrado con el negocio usual, los cumplen tanto el negocio en fraude de ley como el negocio indirecto”, FJ. 3º de la STS de 14-2-2013 (rec. 1543/2012).

<sup>692</sup> Para alguna Resolución del TEAC ambas figuras son diferenciadas. Así, en la Resolución del TEAC Nº 00/3368/2000, de 5 de junio 2002 se señala que: “En el negocio indirecto lo que existe es un motivo que intencionalmente supera al fin propio del negocio, sin que exista desproporción entre este como medio y aquel como fin; en el fraude de ley los hechos o negocios jurídicos se amparan en una norma dictada con una finalidad distinta, eludiendo la aplicación de otra con el fin de evitar el pago de un tributo” (FD 3º). En la Resolución del TEAC Nº 00/3605/2000, de 27 de febrero de 2004: “Mientras en el negocio indirecto la causa jurídica se deduce del juego recíproco y contradictorio de sus partes, cualquiera que sean sus motivos inmediatos (evitar la rigidez contractual, eludir leyes prohibitivas, contravenir leyes fiscales, etc.), por el contrario, en el fraude de ley se precisa la concurrencia de dos normas y la utilización de una de ellas, denominada de cobertura, para eludir la aplicación de otra, y obtener así un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento jurídico” (FD 4º).

<sup>693</sup> En su momento, la dificultad para iniciar un expediente de fraude a la ley al amparo del artículo 24 LGT ocasionó que muchos actos fueran calificados por la Administración tributaria como simulación para aplicar este régimen que resultaba más sencillo y así poder conseguir cobrar los tributos dejados de pagar. En ese sentido, Zornoza Pérez (2010) explica que el recurso a la simulación es una vía para eludir el procedimiento para la declaración de fraude de ley, imponer sanciones e incluso imputar delitos contra la Hacienda Pública. Cfr. Zornoza Pérez, J. (2010). *La Simulación en Derecho Tributario*. En Arrieta Martínez de Pisón, Collado Yurrita y Zornoza Pérez (eds). Bález Moreno y Jiménez Valladolid de L'Hotellerie- Fallois (coord.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I, Aranzadi, p. 554.

<sup>694</sup> Ver, por ejemplo, el voto particular en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de noviembre de 2014 (recurso 1881/2012) de los magistrados Huelin Martínez de Velasco y Montero Fernández, que dan cuenta de esta dificultad: “(...) ante las dificultades prácticas que suelen presentarse por la complejidad de las

jurisprudencia tributaria poco ha contribuido a establecer una nítida diferencia siendo más bien este un campo en donde prolifera la confusión<sup>695</sup>. Desde el juicio de la doctrina tributaria, la simulación sería una figura claramente diferenciable del fraude a la ley<sup>696</sup> aunque se reconoce que en la práctica no lo sea de igual manera<sup>697</sup>.

---

operaciones, en las que además es necesario desvelar un elemento subjetivo imprescindible cual es la intención de los intervinientes cuyo denominador común es la simulación, aún cuando dogmáticamente las distintas figuras que tienen su encaje en los citados arts. 15 y 16 son reconocibles, las dificultades prácticas para afinar la calificación, en no pocas ocasiones, resultan insuperables (...) se considera que un contrato realizado no con el fin habitual o normal, sino para el logro de un resultado singular adolece de vicio en la causa, y al apartarse de la ‘causa típica’ o carecer de ella merece la calificación de simulado, con simulación relativa o absoluta. Y es entonces cuando se produce la confluencia y posible superposición entre fraude de ley y figuras afines, que pretenden la elusión de la aplicación de la norma fiscal mediante la creación de operaciones ficticias y que presentan una patología en la causa del negocio, con la simulación, que dificulta extraordinariamente su distinción, haciendo depender la consideración de una u otra figura, en cada caso concreto, de la labor de interpretación y de calificación que corresponde, primero a la Administración Tributaria y, luego, a los Tribunales.”

<sup>695</sup> Así, por ejemplo, la sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2005, al intentar definir los límites de la economía de opción, la contraponen al fraude a la ley, y explica que este utiliza “normalmente la técnica de un negocio simulado”. El razonamiento que se sigue es: “(...) la economía de opción, fundada en el principio de autonomía de la voluntad, produce un ahorro fiscal a las partes que no resulta contrario al ordenamiento jurídico. No atenta al espíritu de la Ley, en tanto que sí es contrario a ella el *fraus legis*. La diferencia resulta clara si se considera que en el fraude, a que se refería el artículo 24 de la Ley General Tributaria de 1963, se busca eludir el pago del tributo u obtener ventajas económicas por medio de una anomalía en relación con el fin perseguido por las partes, y utilizando normalmente la técnica de un negocio simulado, el que se presenta la tributación, que encubre otro disimulado, técnica que no tiene que ver con los supuestos en que se busca asegurar un tratamiento fiscal más favorable a través de una vía que resulta acorde con las previsiones de la legislación tributaria. Los contribuyentes pueden elegir entre varias posibilidades que ofrece la Ley, la más ventajosa a sus intereses, siempre que no vulnere la normativa aplicada”. Otro ejemplo podemos encontrarlo en la STS de 24 de febrero de 2016 (recurso 4044/2014), voto particular del Magistrado Joaquín Huelin Martínez de Velasco quien discrepa de la calificación de simulación que sus colegas otorgan a un endeudamiento que realiza una empresa para adquirir participación en otra empresa, con la finalidad encubierta de repartir dividendos y la deducción posterior de intereses [por lo que] “resulta harto difícil afirmar a que, pese a no haber ocultación material o de hechos, se produjo una simulación ideológica porque de la operación de unos accionistas que no tenían capacidad para decidir por sí mismos, salían especialmente beneficiados.” Y refiriéndose a las posibilidades de simulación sostiene que “hay simulación cuando se presenta a terceros un negocio que nunca se realizó (simulación absoluta) o que encubre el realmente querido (simulación relativa), pero para que sea así resulta menester acreditar suficientemente el designio simulador, que ha de ser único (porque única es la voluntad de un contratante) y total (no cabe dividir esa voluntad en “subvoluntades” independientes) Si no se acredita la existencia de tal designio, la calificación adecuada de los hechos descritos en la sentencia no es de simulación relativa, todo lo más de trataría de un conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15...”

<sup>696</sup> Palao Taboada (2009) sostiene que en el plano abstracto tal distinción es clara (p. 138). Tejerizo también concuerda en que fraude a la ley y simulación son distintos y precisa que con esta “se crea una apariencia jurídica que sirve bien para encubrir la realidad (simulación absoluta) o para poner de relieve la existencia de una realidad distinta (simulación relativa)” (p. 116). Ferreiro Lapatza (2003a) por su parte, menciona que la diferencia entre ambas es clara “Y, sin embargo, es llamativo que la generalidad de los autores que se han ocupado del tema refieran los posibles supuestos de fraude de ley a supuestos que podrían tipificarse, quizás como supuestos de simulación” (p. 521).

<sup>697</sup> La sentencia que más claramente ha intentado diferenciar entre fraude a la ley y simulación, para efectos de no aplicar sanciones penales en el primer caso, ha sido STC 120/2005 de 10 de mayo en cuyo FJ. 4º establece que “(...) en el fraude de ley (tributaria o no) no hay ocultación fáctica sino aprovechamiento de la existencia de un medio jurídico más favorable (...) al efecto de evitar la aplicación de otro menos favorable”, por lo tanto, “la actuación llevada a cabo es transparente, por más que pueda calificarse de

La figura de la simulación de los negocios jurídicos proviene de la teoría del Derecho civil y desde dicho campo, su reconocimiento y distinción de un negocio jurídico en fraude a ley parece ser claro. En términos sencillos quedaría resumido así: en la simulación no hay un negocio verdadero sino uno falso<sup>698</sup>, mientras que el fraude a la ley, el negocio jurídico existe pero es injusto, su resultado es contrario al Derecho. En efecto, el punto central para la diferenciación de estos dos tipos de negocios radica en la falsedad del uno versus lo real del otro<sup>699</sup>.

En el negocio simulado se produce una realidad ficticia, los particulares crean y presentan una apariencia (el negocio simulado es un negocio aparente, no querido pero conveniente<sup>700</sup>), mientras que el negocio fraudulento es real, no se usa una apariencia<sup>701</sup> sino se crea una realidad que es querida por las partes porque conduce hacia un resultado contrario al ordenamiento tributario<sup>702</sup>. Ambas son figuras que implican una contrariedad

---

estratagema tendente a la reducción de la carga fiscal”. En cambio, la simulación “entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes”. En Sentencias posteriores, como expresa García Berro (2011) se ha perdido la ocasión para consolidar una “doctrina constitucional clara y definitiva sobre la materia, refiriéndose a las SSTC 48/2006, de 13 de febrero, 129/2008, de 27 de octubre y 145/2008 (García Berro, 2011, p. 339).

<sup>698</sup> Artículo 1276 del CC señala que en los negocios jurídicos “La expresión de una causa falsa en los contratos dará lugar a la nulidad, si no se probase que estaban fundados en otra verdadera y lícita”.

<sup>699</sup> Es de notar, no obstante, que en la propia doctrina civil De Castro plantea la conexión entre ambas figuras y explica que “en el Derecho Común, la figura del fraude se considera indisolublemente unida a la simulación; siendo de uso ordinario la máxima: *tot modis committitur simulatio quot modis mmititur fraus* [...]. Puede haber una simulación no fraudulenta y un negocio en fraude no disimulado. Mas como al negocio en fraude lo distingue lo torcido o anómalo del proceder que se sigue, regularmente incluirá una ocultación o simulación” (De Castro, F. (1971). El negocio jurídico. Madrid, reimpresión 1991, p. 375, citado por Palao Taboada, p. 138 y nota a pie 21).

<sup>700</sup> Lalanne (2004) señala: “(...) en el fraude de ley (...) a diferencia de lo que acontece en la simulación, la voluntad real y aparente de las partes coinciden, aunque se le da una forma jurídica que no se compecede con la establecida por el legislador para dichos casos. A ello hay que añadir, como señala González García, que en el fraude de ley no existe ocultación, por cuanto las partes son las primeras interesadas en mostrar claramente su negocio, existiendo en consecuencia una apariencia de legalidad” (p. 206)

<sup>701</sup> Sobre el término apariencia de debe tener en cuenta el sentido o uso que se le quiere dar. Los negocios aparentes, negocios simulados, cubren una realidad. Frente a los ojos de terceros se quiere mostrar la apariencia del negocio que se usa como instrumento para ocultar la realidad. Sin embargo, en un sentido más amplio, coincidimos con Palao Taboada (2009) cuando señala que en los negocios en fraude a la ley también hay en cierto modo una apariencia “las partes no quieren sus efectos típicos [del negocio jurídico], sino que lo utilizan para una finalidad distinta, indirecta” (p. 138).

<sup>702</sup> Finalmente, la ocultación no es el elemento que diferencie simulación de fraude a la ley porque de una forma u otra en el fraude a la ley también hay ocultación, se esconde lo realmente querido, y se produce una apariencia como veíamos en la nota anterior. Palao, 2009, p. 186, Báez, 2009, pp. 196-197 coinciden en este punto. También García Novoa (2004) entiende que en el fraude a la ley se encubre la existencia de otro negocio, “siendo el resultado económico perseguido por las partes la de ese otro negocio, no permite negar, en definitiva, la existencia de una apariencia en ellos como en la simulación” (p.166).

a la norma tributaria: en el fraude a la ley la infracción indirecta a la norma se materializa con el uso del medio inadecuado (el negocio jurídico); en la simulación, se busca ocultar la violación a la norma tributaria justamente con el negocio simulado<sup>703</sup>.

En España, la figura de la simulación fue introducida en la normativa tributaria recién a partir de la reforma de la LGT del año 1995<sup>704</sup>, sin embargo, antes de ello la Administración ya utilizaba el recurso de recalificar los negocios de acuerdo con sus características económicas y entender que se trataba de una simulación (Escribano, 2010, pp. 11-12). Ahora, ante la exigencia y dificultad de probar en determinados casos la existencia de la simulación, la Administración en ocasiones se decantó por la calificación del negocio indirecto, al que aplicaba la norma general sobre calificación (Linares Gil, 2004, p. 9), lo que nos vuelve a dar muestras de la confundibilidad de estas figuras y la forma en que actuó la Administración para acceder a la vía menos engorrosa para conseguir el fin de objetar las operaciones de los contribuyentes y cobrar los impuestos.

La práctica administrativa y la revisión jurisprudencial han puesto en evidencia las idas y venidas dubitativas de la actividad calificadora realizada por la Administración, impulsada por las dificultades para determinar el tipo de negocio fraudulento, así como por la facilidad con que, aparentemente, es posible pasar de una categoría a otra, lo que incrementa la incertidumbre acerca de una calificación correcta sobre la naturaleza del negocio. Ello ratifica lo señalado por la doctrina, en el sentido que los negocios anómalos, en general, suelen aparecer juntos, yuxtapuestos y entremezclados (González García, 2001) por lo que no siempre es posible un reconocimiento cabal de sus categorías, tanto que en alguna ocasión, la propia jurisprudencia ha obviado tomar partido por alguna de ellas a pesar de condenar el fin elusivo del negocio<sup>705</sup>.

---

<sup>703</sup> En el Derecho Civil se ha dicho que la simulación “no es un medio para eludir la ley, sino de ocultar su violación”. Ferrara, F. (1960). La simulación de lo negocios jurídicos. Madrid: Revista de Derecho Privado, p. 86.

<sup>704</sup> Con un texto del artículo 25 que señalaba “En los actos o negocios en los que se produzca la existencia de simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes, con independencia de las formas o denominaciones jurídicas utilizadas por los interesados” Escribano, 2010, p. 12, nota a pie 12.

<sup>705</sup> Es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo, de 11 de mayo de 2004 (RJ 2004/2733) que señala: “ante la burda utilización de la aparente institución jurídica de la compraventa, es casi innecesario subsumir el conjunto operativo llevado a cabo como negocio simulado o disimulado, negocio en fraude a la ley, negocio indirecto, negocio fiduciario y/o demás especialidades de los negocios jurídicos anómalos, pues en realidad de caso aquí analizado lo único que ha habido es el reparto subrepticio de una cuota del Impuesto sobre Sociedades, no pagada, como resultado de un beneficio fiscal en régimen transitorio al que ninguno de los interesados tenía derecho directa ni indirectamente.” (STS citada por Salas Bernalte, F. (2010). Las

Ahora bien, si se analiza con detenimiento el fraude a la ley y la simulación es verdad que comparten el ser negocios llevados a cabo para obtener resultados que no se condicen con la estructura del negocio realizado o aparentado. Desde el punto de vista de la anomalía en su causa, ambos negocios tienen una causa anómala: en la simulación esta es falsa (se engaña porque verdaderamente no hay negocio, se engaña en búsqueda del objetivo de eludir), mientras en el fraude a la ley la causa no es la propia del negocio jurídico (es un caso de causa inexacta).

Así, explica Palao Taboada (2009) que la distinción se sustenta en que en la simulación hay dos negocios jurídicos en tanto que en fraude de ley solo existe uno que adolece de una “discrepancia entre la causa objetiva y la finalidad perseguida por las partes” y esta discrepancia no se oculta ni se esconde bajo ninguna apariencia jurídica<sup>706</sup>. En la simulación, por el contrario, cada uno de los negocios “se adecua a la finalidad que, realmente el uno y aparentemente el otro, persigue” (p. 26).

Como es de notar, la invocación de la finalidad perseguida por las partes como criterio de diferenciación entre simulación y fraude a la ley, conlleva estudiar su causa pues en ella, veíamos antes, se expresa el propósito práctico que se quiere alcanzar con el negocio jurídico. Sin embargo, paradójicamente, este enfoque causal también aproxima a dichas figuras y dificulta su distinción. Así, si en el fraude a la ley existe la discordancia que apuntaba Palao Taboada, también se ha dicho que el fraude a la ley sería un caso de negocio sin causa jurídica. El problema es que incluso dentro de la doctrina civilista, los supuestos de inexistencia de la causa (inexactas o erróneas, fingidas) tampoco son claros, por lo que no es raro que negocios con causa fingida (caso de simulación) terminen siendo tratados como casos de fraude a la ley (sin causa). A lo que habría que agregar que, el panorama puede ser aun más complejo si para explicar el fraude a la ley se utiliza la figura de la “simulación en la causa” (Ferreiro Lapatza, 2003a, p. 522), pues como ha resaltado

---

Motivaciones fiscales en los negocios jurídicos. Legalidad tributaria y control de la causa negocial. En *Revista Digital Facultad de Derecho*, N° 3, p. 34. Y más recientemente de la Sentencia de la Asamblea Nacional, 8/03/2018, rec. 000310/2016, asunto *Babcock Mission Critical Services Holding*, en la se concluye: Por consiguiente, si se sospecha de la existencia de un eventual ardid enderezado a soslayar la carga fiscal, ha de desenmascarse la operación, cualquiera que sea la calificación que merezca (fraude, simulación, negocio anómalo)... respetando las garantías del contribuyente y, en su caso, exigiendo el tributo conforme a la operación realmente querida y realizada, ya que el dato decisivo consiste en haber conseguido un resultado económico sujeto a imposición, que se pretende ocultar al fisco o que se presenta el mismo como efecto de una operación no gravada o que lo está en menor medida”.

<sup>706</sup> Ver nota a pie 108, sobre el sentido de “apariencia” que también se puede encontrar en el fraude a la ley que comenta Palao Taboada.

Báez Moreno (2009), con la introducción de esta categoría, la delimitación entre negocios en fraude de ley y negocios simulados se torna imposible<sup>707-708</sup>.

Por todo lo visto, en la práctica es una línea casi imperceptible la que puede llegar a establecerse entre un negocio simulado y uno en fraude a la ley. Asumiendo que en la simulación siempre se podrá detectar la falta de correspondencia entre “la voluntad disonante con la voluntad real” así como “el propósito de engañar a terceros” (Tarsitano, 2019, p. 415), la diferencia fundamental con el negocio en fraude a la ley es que en este los actos realizados por el sujeto son queridos porque son el medio artificioso del que se valen para defraudar a la norma tributaria. En ese sentido, Escribano (1998) apunta a que en “la simulación siempre se producirá una contradicción entre la voluntad interna y la declarada. Hay siempre una falsedad” (p. 765)<sup>709</sup>. En la simulación, los negocios aparentes tienen como único propósito crear una realidad no ajustada a la verdad para ocultar otros actos jurídicos reales (cuando se trata de una simulación relativa) o simplemente para aprovechar los efectos de dichos actos aparentes sin ocultar ningún otro detrás (la simulación en este caso se considera absoluta)<sup>710</sup>.

Concluimos que en la simulación los negocios jurídicos no son queridos realmente, no hay coincidencia entre la voluntad real y la declarada, porque lo que se lleva a cabo externamente no es lo querido por las partes. Y en ello estará la principal diferencia con el fraude a la ley porque si realmente se quiere el negocio jurídico que se formaliza, aunque sea querido solo por razones fiscales, no se puede estar en el campo de la

---

<sup>707</sup> Báez Moreno, 2009, p. 208, nota a pie 540.

<sup>708</sup> La calificación de una simulación en la causa no ha sido abandonada en la jurisprudencia. Ver por ejemplo, la STS 12 de noviembre de 2014 (recurso 1881/2012) y STS de 18 de febrero de 2015 (recurso 196/2013 y 1203/2013), citadas por García Berro, 2018, pp. 242-243.

<sup>709</sup> Desde el Derecho Civil, la conceptualización de la simulación ha sido hecha desde una apreciación de problemas en la causa del negocio jurídico (De Castro, F.) o como un problema de discordancia entre la voluntad manifiesta y la real (Ferrara, F.). Nosotros coincidimos más con el segundo.

<sup>710</sup> Ahora bien, en el caso de la simulación tampoco se requiere que en el procedimiento se pruebe las intenciones subjetivas de las partes (en el Derecho Civil, la denominada “*causa simulationis*”) porque ello implicaría desvelar las motivaciones fiscales que, como ya hemos visto, quedan al margen de la apreciación de los negocios anómalos, ya que el solo propósito de querer ahorrar tributos no es suficiente para considerar perseguible una conducta. García Berro (2011) ha señalado que para la Administración recurrir a la declaración de simulación, como un camino más sencillo que probar la artificiosidad de las formas jurídicas, ha obedecido a un “entendimiento excesivamente laxo de las posibilidades que ofrece la prueba indirecta del comportamiento simulado” (p. 335). De tal modo que el autor critica que la prueba de la simulación se sitúe “en elementos internos al propio contenido del negocio pretendidamente simulado”, lo cual a su juicio lleva a la contradicción de querer probar la falsedad de un negocio partiendo “previamente [de] su veracidad”. Por ello, concluye, que la prueba de la simulación debe encontrarse acudiendo “a evidencias situadas fuera de su propia estructura” (p. 339).

simulación. Queda claro que, como ya se ha mencionado, en los negocios en fraude a la ley también se aprecia un nivel de encubrimiento pues no quiere que se sepa el uso que se le está dando al negocio (razones para realizar el negocio). La confusión como hemos dicho, podrá darse si se escala a argumentaciones que se centren en la causa jurídica del negocio y cómo esta pueda verse afectada por los propósitos de ocultamiento que, en el sentido que le hemos dado, pueden aparecer en ambos tipos de negocios.

### **Simulación y elusión tributaria**

Una mención adicional que precisamos hacer sobre los casos de simulación en materia tributaria tiene que ver con la posibilidad de determinar si es que a través de ella se pueden concretar actos de elusión o si necesariamente la figura de la simulación equivale a evasión, como se afirma en la doctrina de modo mayoritario.

Como se ha visto hasta el momento, el debate fundamental en España ha estado centrado en la distinción entre simulación y fraude a la ley y ello, básicamente ha sido determinado por la distinta regulación que la LGT ha dispensado a ambas figuras <sup>711</sup>, cuya característica principal es la posibilidad de aplicar sanciones en el caso de la simulación y no así, al menos mientras estuvo vigente el régimen del artículo 24 LGT, en los casos de fraude a la ley. Pero además de ello, hay una correspondencia, sino explícita, al menos aceptada implícitamente entre el fraude a la ley y la elusión y los casos de simulación con evasión.

Esta distinción, además de su utilidad para justificar la aplicación de las sanciones, trata de reafirmar la tradicional diferenciación entre elusión (donde el hecho imponible no habría verificado y por tanto no hay obligación de pagar el tributo<sup>712</sup>) y la evasión (en la que existiendo la obligación tributaria, esta no se paga)<sup>713</sup>.

La mayor parte de la doctrina defiende que la simulación es un supuesto que excede el campo de la elusión<sup>714</sup> recogiendo esta interpretación y la diferenciación tradicional

---

<sup>711</sup> En su momento, la LGT regulaba como ya se ha dicho el fraude a la ley en el artículo 24 y en el 25 lo referente a la simulación. Actualmente, el fraude no está regulado de modo expreso, aunque puede entenderse comprendido en el artículo 15 sobre conflicto en la aplicación de la norma tributaria, y la simulación encuentra su régimen en el artículo 16.

<sup>712</sup> Concepción de la elusión que ya comentamos pertenece a la noción propuesta por Hensel.

<sup>713</sup> Esta postura es la que se desprende de la tantas veces citada STC 120/2005 de 10 de mayo.

<sup>714</sup> Uno de los más connotados defensores de esta postura es Pasquale Pistone, y replicada por la doctrina española que sigue los planteamientos de Hensel. Pistone (1995) señala, en ese sentido, que como con la elusión se evita el nacimiento del hecho imponible, dicho evitamiento no podría ocurrir con un negocio

entre elusión y evasión. En cuanto a la jurisprudencia, esta no ha tenido en este asunto una línea constante, pues en diversos pronunciamientos se ha incluido la simulación como una de las posibles formas en que se concreta la elusión<sup>715</sup>.

Ahora bien, desde una perspectiva dogmática, se afirma que no sería posible incluir a la simulación dentro de las formas de elusión porque desde el Derecho civil se considera que los actos simulados son actos nulos, por tanto ineficaces. En ese sentido, para conseguir el propósito de no realización del hecho imponible se requiere, se dice, que el negocio jurídico pueda causar efecto; si el Derecho le ha negado efectos jurídicos mal podría haber servido para un objetivo elusivo en el Derecho Tributario.

Esta postura, sin embargo, no parece del todo acertada pues se debe distinguir la elusión como fenómeno de actuación (se actúa para no caer en el supuesto de la norma) del resultado jurídico de esa conducta persigue que, como se sabe, está condenado a no prosperar jurídicamente ya que el Derecho Tributario lo va a desconocer. Entonces, es cierto que un plano conceptual puede presentarse una cierta incongruencia si se dice que se persigue no caer en el supuesto de la norma y ello se hace con un acto ineficaz: es verdad que una lógica consecuencia tendría que ser que, ante la ineficacia del negocio jurídico, se debería considerar que sí se ha caído en el supuesto normativo, que el negocio no ha sido idóneo para conseguir evitarlo y, por tanto, que la obligación tributaria ha debido nacer.

Empero, desde el punto de vista de los efectos que el Derecho da a las operaciones simuladas (negarles eficacia), este será el mismo que el efecto de una norma antielusión: es decir, dar por no realizado el negocio, por lo que se considerará que ha nacido la obligación tributaria. En cualquier caso, sea que se haya conseguido evitar el hecho imponible o que no se haya conseguido, de considerarse que se ha perpetrado un acto de

---

ineficaz como es el negocio simulado. Pistone, Pasquale. (1995). *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: CEDAM, pp. 45-47. Defiende similar postura, Tarsitano (2007) quien reflexionando sobre la posibilidad de aplicar sanciones señala que “sólo se castiga el uso instrumental cuando tenga por objeto ocultar la sustancia económica real de los actos, supuesto claramente identificado con la ‘simulación’. Y como tal ajeno a la elusión” (p. 37).

<sup>715</sup> Es el caso de la STS de 18 de junio de 2015 (RJ 205/2965), FD 5º, al referirse a la economía de opción y fijar su límite en la imposibilidad de llevar a cabo maniobras elusivas o de abuso de posibilidades de configuración jurídica solamente para obtener una ventaja, incluye a la simulación dentro de las formas de elusión.

elusión lo que corresponde es exigir el tributo. No se aprecia diferencia desde esta perspectiva de los resultados<sup>716</sup>.

Así, si en la elusión los actos o negocios llevados a cabo por el contribuyente van a ser “desmontados” por el Derecho Tributario, es justamente porque no les concede eficacia, por lo que un acto simulado (cuya inexistencia e ineficacia se discutiría en el fuero común) con mayor razón puede “desmontarse” en lo tributario ante la evidencia de su propósito elusivo. Nótese que esta apreciación, implica declaraciones de ineficacia del negocio jurídico que solo alcanzan a sus efectos en el campo tributario<sup>717</sup>. Este razonamiento, sería aun más plausible en los casos de simulación relativa en lo que los actos no son nulos *per se* sino solo anulables por lo que siendo negocios no del todo ineficaces el inconveniente descrito no se observaría.

No queremos decir con esto que consideramos la falsedad de los negocios simulados en la misma categoría de los otros negocios anómalos pues, desde luego, una actuación de absoluto engaño y construcción de una realidad inventada parece merecer un reproche mayor. Pero no olvidemos que aun desde el Derecho civil –origen de estas caracterizaciones las categorías de los negocios anómalos se reconocen y admiten como interrelacionadas. A todo esto, entonces, si las juzgamos por sus efectos, se puede defender la existencia de negocios jurídicos con los que se pretende escapar al alcance de una norma tributaria (casos de elusión) en los que se realiza o el mismo hecho gravado por la norma (Posición de Palao Taboada para el caso de fraude a la ley y también de

---

<sup>716</sup> Se pronuncia, también, por un enfoque en el que priman los resultados García Berro (2011) quien comentando la norma 15 LGT señala: “Considero sin embargo que el artículo 15 LGT, al delimitar las conductas que en él se regulan, hace referencia solo al resultado pretendido por las partes con su conducta. Sin embargo, dicho resultado –evitar la realización del hecho imponible o minorar la base o la deuda tributaria- no llega a producirse, precisamente porque el carácter artificioso de los actos o negocios celebrados permite, siguiendo el recto proceso de interpretación- calificación, aplicarles el gravamen correspondiente a las formas jurídicas que hubieran debido emplearse” (p. 341).

<sup>717</sup> Esta ha sido la interpretación que se ha dado a la facultad de la Administración tributaria para recalificar los actos sobre la base de un expediente de simulación. García Berro (2018) expresa en tal sentido comentando el actual artículo 16 donde se regula la simulación que en dicha norma se regula “ la posibilidad de que, a los solos efectos tributarios, la calificación de los hechos se lleve a cabo por el órgano administrativo con arreglo a la auténtica realidad jurídica objeto de gravamen, sin necesidad de recabar el auxilio de la jurisdicción para declarar la falsedad de los actos o contratos celebrados, trámite que entorpecería de manera notable el ejercicio de la función aplicativa del tributo”. García Berro, F. (2018). Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Madrid: Fundación Impuestos y competitividad, p. 282.

Tarsitano<sup>718</sup>), o uno similar o equivalente, o incluso uno falso cuando es posible detectar detrás de este el verdadero negocio (simulación relativa); de aquellos casos de evasión en los que se incumple el mandato de la norma tributaria, de diversas maneras, entre las que la simulación absoluta (uso de un negocio jurídico para inventar una apariencia que no tiene ningún respaldo en la realidad)<sup>719</sup>.

Por todo lo expuesto, por nuestra parte queremos dejar abierta la posibilidad a reconsiderar la postura que niega la posibilidad de que los actos de simulación relativa formen parte del catálogo con el que se concreta la elusión, partiendo de una concepción del fenómeno elusivo, más comprensivo de las múltiples formas<sup>720</sup> de conseguir no pagar los tributos de manera solapada, disimulada y con un forzado “afán de corrección”<sup>721-722</sup>.

---

<sup>718</sup> Tarsitano (2019) ensaya como definición más adecuada de la elusión la siguiente: “La elusión es un comportamiento ilícito del obligado tributario, que incumple la ley por medio de negocios jurídicos cuya causa típica demuestra que ha verificado el hecho imponible” (p. 16).

<sup>719</sup> Por ejemplo, la simulación de una compraventa cuando es posible probar la falta de medios económicos del supuesto adquirente.

<sup>720</sup> Una definición de elusión en estos términos más comprensivos, la propone Wahn (2011) para quien “elusión tributaria, en sentido amplísimo, consiste en el uso de negocios jurídicos atípicos o indirectos desprovistos de ‘causa’ u organizados como simulación o fraude a la ley, con la finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria impositiva, de encuadrarse en un régimen fiscalmente más favorable o de obtener alguna ventaja fiscal específica. Wahn Pleitez, W. R. (2011). Elusión tributaria y normas antielusivas. Su tratamiento en el Derecho comparado. Algunas conclusiones al respecto. En *Revista de Estudios Tributarios*. Universidad de Chile. N° 5, pp. 53-64. Disponible en <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41129/42670>. Es de mencionar el caso de Chile, país en el que ha habido por décadas una suerte de resistencia para enfrentar los fenómenos elusivos (Ver por todos Ugalde, Rodrigo y García Escobar, Jaime. (2010). *Elusión, planificación y evasión tributaria*. 4ª edición. Santiago de Chile: Legal Publishing). Recién con la reforma del año 2014 se introdujo por primera vez una cláusula antielusiva en el artículo 4 bis y quáter del Código Tributario. En el inciso 3 del art. 4 bis se dice que “existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4 quáter, respectivamente.” Y en el 4 quáter: “Habrá también elusión en los actos o negocios en los que exista simulación ...”. La inclusión de la simulación dentro de esta cláusula antielusiva ha generado, es verdad, desacuerdos en la doctrina del país sureño. Se puede revisar el trabajo de Faúndez U., A. y Fuentes M., J. F. (2019). Análisis Jurisprudencial de dos casos verificados con anterioridad a la entrada en vigor de la norma general antielusiva y desafíos que plantea el nuevo estatuto jurídico. En *Revista de Estudios Tributarios*. Universidad de Chile, pp. 175-191. Disponible en <https://revistaestudiotributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/55840/58812>

<sup>721</sup> Con esta expresión queremos denotar el intento explicativo de la elusión cuando se defiende que esta no afecta ni contraría ninguna norma tributaria directamente por lo que se cuestionan las acciones que el Estado toma para reprimir estas conductas. Es, por supuesto desde nuestro punto de vista, un afán totalmente desdeñable y escudado en la formalidad excesiva que se desprende de querer imponer el principio de legalidad como límite absoluto a cualquier exigencia más allá de la literalidad con la que ha quedado regulada la norma tributaria.

<sup>722</sup> Por otra parte, como veremos más adelante, en la concepción de la elusión a nivel internacional el elenco de actividades que pueden desplegar los sujetos ha hecho que las diferencias entre elusión e evasión casi lleguen a diluirse. Cfr. García Novoa, 2015, Armonización y lucha contra a elusión tributaria en la Unión Europea. En *Administración & ciudadanía. Revista da Escola Galega de Administración Pública*, vol. 10, núm. 1, pp. 39.

En esa mirada, en la que se juzgan las operaciones por su resultado y los elementos de artificialidad que se estas presentan, es donde creemos que no cabe descartar los supuestos de falseamiento sobre todo si estos están referidos a los casos de simulación relativa (supuestos, por lo demás, en los que en la práctica se dificulta la distinción del fraude a la ley)<sup>723</sup>. En consecuencia, a nuestro juicio, los casos de simulación absoluta serían los casos reconducibles a la evasión, mientras que los de simulación relativa bien podrían constituir expresiones de conductas de elusión.

### **Noción de elusión a partir de los criterios jurisprudenciales**

Finalmente, hemos podido ver cómo el fenómeno elusivo en España, estudiado a partir de la configuración del fraude a la ley, ha supuesto diversos problemas de aplicación práctica y la necesidad de justificar categorías dogmáticas del Derecho Civil, que incluso en dicha rama no están del todo bien esclarecidas. Ello ha generado dificultades operativas para la Administración tributaria, pronunciamientos contrarios en la jurisprudencia y, también falta de seguridad jurídica para los contribuyentes, quienes ante determinados supuestos de ahorro de impuestos pueden haber quedado ante la incertidumbre de las posibilidades de la Administración para que, sobre la base de algunas de las doctrinas sobre elusión, pudiera objetar las operaciones realizadas.

Con todo, a partir de diversos pronunciamientos jurisprudenciales en diferentes casos en los que se ha debido dilucidar la legitimidad de algunas operaciones realizadas por los contribuyentes<sup>724</sup> hemos podido concluir que los rasgos caracterizadores de la elusión tributaria serían que : a) no se produce una vulneración directa de ninguna norma (STS

---

<sup>723</sup> Debe tomarse en consideración cómo en el Derecho anglosajón una de las doctrinas desarrolladas es la “*Sham transaction doctrine*”, según la cual es posible desconocer los efectos tributarios de los negocios jurídicos cuando carecen de cualquier otra justificación o propósito económico. El término *sham* se puede traducir jurídicamente como equivalente a la noción de simulación. En el derecho anglosajón es también una figura sobre la que se discute mucho su naturaleza y límites. Explican, por ejemplo, que en EE.UU. se diferencia el *factual sham* del *economic sham situation*. El primero sería se usa para operaciones totalmente falsas. El segundo “tiene lugar cuando de la operación realizada no resultan efectos económicos genuinos al margen del aprovechamiento de una ventaja fiscal; tal concepto económico de sham es muy próximo al de sustancia económica y al de abuso de formas jurídicas manejado en el art. 42 AO o en el art.15 LGT”. Calderón C., J.M. y Ruiz Almendral, V. (2010). La codificación de la “doctrina de la sustancia económica” en EE.UU. como nuevo modelo de norma general anti-abuso: la tendencia hacia el “sustancialismo”. En *Quincena Fiscal*, Nº 15-16, p. 39). Sobre el *sham* se puede revisar Quan, Freyja. 2007. *Concepto of sham and its limited effectiveness in the tax field*. LLM Resarch Paper. Victoria University of Wellington; Griffiths, Shelley & Palmer, Jessica. (2013). *Sham, Tax Avoidance, and a GAAR. A new Zealand Perspective*. En *Sham transactions*. (E. Simpson & M. Stewart eds.), pp. 228-242. Oxford University Press.

<sup>724</sup> Para una revisión de la jurisprudencia sobre operaciones juzgadas como elusivas recomendamos Delgado Pacheco, Abelardo. (2004). Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española. Cizur Menor: Aranzadi.

de 20 de septiembre de 2012, RJ 2012/10189, FD 6º); b) limita con la planificación fiscal lícita (STS de 20 de septiembre de 2012, RJ 2012/10189, FD 6º); c) se produce sin que exista ocultamiento, por lo que la Administración tributaria al evaluar los hechos puede determinar que la norma tributaria es aplicable (STC 120/2005, de 10 de mayo); d) implica la configuración de negocios o situaciones económicas “sin motivos económicos válidos” y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria (STS de 30 mayo 2011 rec. casación 1061/2007, FJ 5º); e) hay ausencia formal de regulación de los hechos realizados por el contribuyente pero el ordenamiento quiere que se tribute: “aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición...” STS de 30 mayo 2011, rec. casación 1061/2007, FJ 5º).

Las controversias sobre las actuaciones o comportamientos elusivos de los contribuyentes en España han sido siempre planteadas a partir de la existencia de las distintas clases de negocios anómalos. A nuestro juicio, una vez visto el grado de artificialidad de los negocios realizados, las diferenciaciones entre categorías de negocios anómalos tiene relevancia, en todo caso, a partir de que a cada figura le corresponda un régimen diferente, si es que el legislador con coherencia ha encontrado distinciones que justifiquen una reacción con distinta intensidad frente a la configuración de cada negocio anómalo<sup>725</sup>.

Coincidiendo con Braccia (2010), consideramos importante destacar que en todo negocio anómalo “la causa típica del negocio es subvertida de modo que sirviendo a un determinado efecto el negocio, culmina por hacerlo a otro distinto” (p. 84). Siendo así, ello permite agrupar estos negocios como categoría única que comparte esta característica común y que, en el campo tributario, además, todas conducen al objetivo de conseguir tributar menos de lo que corresponde, y ello aunque no se quebrante directamente el mandato de una norma específica.

---

<sup>725</sup> Bajo la vigencia de la LGT de 1963, el artículo 24 establecía un procedimiento y expediente especial para los casos de fraude a la ley mientras que para los casos de negocio indirecto la jurisprudencia entendió que bastaba con el ejercicio de una recalificación por su parte para que se reconduciera la anomalía del negocio para efectos tributarios. Tal distinción con los negocios indirectos no era deducible de forma expresa de la norma tributaria mas ello fue práctica constante. La norma de recalificación es la misma que cabía usar en los casos de simulación en los que la Administración desconoce el negocio aparente y se guía la realidad que se pretendió esconder, con la diferencia que en este caso, además, procedía la aplicación de sanciones.

En ese sentido, los diferentes negocios anómalos adolecen de “dos causas típicas, una aparente y otra oculta, sea que se infiera a esta última del móvil de las partes (negocio indirecto); del negocio oculto (simulación) o de los fines económicos objetivos de un determinado negocio (abuso de las formas jurídicas)” (Braccia, 2010, p. 84). Reiterando que, en cuanto a la simulación es posible que la relativa pueda ser un ejemplo de operación elusiva en la que también se aprecia esta manipulación de la causa negocial<sup>726</sup>.

Dicho esto, y como veremos más adelante, dado que en la LGT ahora los casos de fraude a la ley son tratados como supuestos de “conflicto en la aplicación de la norma tributaria (art. 15 LGT), la discusión sobre el tipo específico de negocio anómalo que produciría dicho conflicto ha quedado un poco relativizada, con excepción de los casos de simulación que siguen estando tratados en artículo separado. La mayoría de la doctrina coincide en que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria ha cambiado la denominación pero sigue tratando básicamente los casos de fraude a la ley. En tal sentido, Linares (2004) ha dicho que el artículo 15 es una cláusula genérica 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. De hecho, la propia Exposición de motivos le da un efecto no complementario, sino sustitutivo” (p. 12).

Hacemos hincapié que la referencia al estado actual de la norma 15 y su aplicación la tratamos en acápite posterior, cuando desarrollamos el tema de las cláusulas antielusión, habiendo previsto desarrollar en este, solo el concepto de elusión y lo correspondiente a las tesis que sobre fraude a la ley tributaria han imperado en la doctrina y la jurisprudencia española en las últimas décadas.

### **Elusión, abuso del derecho, abuso de las formas jurídicas y abuso en la aplicación de las normas tributarias**

Una última categoría que también aparece referida en la casuística del fraude a la ley tributaria ha sido la del abuso del derecho<sup>727</sup>.

---

<sup>726</sup> Ver Braccia, 2010. E igualmente, García Novoa, 2004, p. 163.

<sup>727</sup> En la jurisprudencia española, también se ha relacionada el fraude a la ley con la noción abuso. Tal es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 28 junio del 2006 (rec. cas. 5342/2001) en la que se dice que se reconoce que en su aspecto extero la economía de opción puede parecer análoga al fraude, en este último: “(...) existe un abuso de derecho, ya no amparado por el ordenamiento jurídico, por cuanto el elemento subjetivo motivador de la realización de los negocios jurídicos que ha guiado al sujeto es la

En la doctrina, Pérez Royo (1991) plantea su definición y afirma que “el fraude de ley presupone la existencia de una norma, cuya aplicación se trata de eludir (norma defraudada) mediante la modulación artificiosa del comportamiento, mediante el abuso de las normas jurídicas, que da lugar a la aplicación de otra norma distinta más beneficiosa (norma de cobertura)” (p. 386).

Comenta también el autor, sobre la regulación que el artículo 24 LGT daba al fraude a la ley y como este no incluía, de modo expreso, la posibilidad de incurrir en fraude recurriendo al uso de “formas jurídicas abusivas o provocación artificial de la aplicación de la norma de cobertura”. Sin embargo, Pérez Royo consideraba que esta omisión podía ser salvada, si se le entendía “subsumido en el concepto de elusión, que según la Academia de la Lengua equivale a ‘huir la dificultad, esquivándola, o salir de ella con algún artificio’” (p. 390). En ese sentido, para este autor en el concepto de fraude de ley está ínsito el concepto de abuso.

Palao Taboada (2009), por su parte, es categórico cuando señala que “Se abusa de las formas jurídicas cuando se las utiliza de manera no conforme con la finalidad para la que las ha establecido y las protege el legislador, a fin de conseguir un resultado contrario a la ley, y esto no es otra cosa que el fraude de ley” (p. 129), por lo que el citado autor critica que se contrapongan tales conceptos. A su juicio, “El empleo común del término ‘abuso’ no puede, pues, inducirnos a confundir este ‘abuso de las formas jurídicas’ con el abuso del derecho” (p. 129). Nótese que el autor no comparte la idea que el abuso de las formas jurídicas y el abuso del derecho sean lo mismo: el primero es el fraude a la ley (donde “hay un mal uso del Derecho objetivo, utilizando de modo torcido sus normas), y en el segundo, hay un abuso de un derecho subjetivo<sup>728-729</sup>.

---

exclusiva finalidad de eludir el impuesto mediante el uso de formas jurídicas. El único motivo que ha guiado al sujeto al realizar los actos tributarios es minorar la carga tributaria que hubiera soportado de no realizar tales actos o negocios jurídicos” (FD 6º). *Subrayado agregado*.

<sup>728</sup> Bajo esta perspectiva, Palao Taboada critica a Pistone (1995) y su postura de entender (o confundir como señala Palao Taboada) que el abuso de las formas jurídicas es igual al abuso del derecho. La tesis de Pistone propone una “objetivización” del abuso del derecho que se refiere a la norma y no al derecho subjetivo, cuestión que Palao Taboada no comparte. Cfr. Palao Taboada, 2009, pp. 129-130.

<sup>729</sup> Es de notar que Palao Taboada sigue la distinción tradicional en el Derecho Civil expresada por de De Castro. No obstante, para Díez Picazo –también citado por Palao Taboada– la distinción entre fraude de ley y abuso del derecho ya no es tan clara, pues a su juicio «la desviación del derecho subjetivo es el abuso del derecho, que se aproxima mucho al fraude de ley si el derecho subjetivo, en lugar de contemplarse como situación de poder se contempla como norma subjetiva”. Díez-Picazo, L. (1974). El abuso del derecho y el fraude a la ley en el nuevo Título Preliminar del Código civil y el problema de sus recíprocas relaciones. En Documentación jurídica, pp.1329 y ss.

Sea como fuere, es indudable que en el fraude a la ley existe un ejercicio de las posibilidades de configuración jurídica que, por decir lo menos, pretende ampararse en la libertad que el Derecho reconoce para ejercer la autonomía privada, mas sin reparar en que ello nunca puede implicar utilizar las formas jurídicas solo para obtener ventajas tributarias a las que originalmente no se accedía o a las que no se hubiera accedido por vías normales. Por ello, se eligen normas que amparen el uso de unas determinadas formas jurídicas de modo artificioso e ideado con ardid, para colocarse fuera del alcance de la norma tributaria y así obtener el ahorro tributario indebido.

Así, las cosas es claro que una de las formas en que puede entenderse el fraude a la ley es a partir de la figura del abuso de las formas jurídicas<sup>730-731</sup>, siendo, además, la artificiosidad de los negocios jurídicos un elemento presente y distintivo en el reconocimiento de dicho abuso. Como ha dicho Tarsitano (2007)<sup>732</sup> “El abuso de las formas es la prueba que demuestra una apariencia que esconde la realidad gravada. No es el resultado, sino el camino artificial, apartado del cauce normal del derecho, lo que debe ser advertido” (p. 33).

Ahora bien, justamente porque el fraude a la ley es una figura contrapuesta a las auténticas economías de opción, es que se resalta el hecho de incurrir en un abuso en el caso del primero<sup>733</sup>, pues el ejercicio de la libertad de configuración debe ser entendido dentro de las posibilidades de escoger los negocios jurídicos y sus formas adecuadas,

---

<sup>730</sup> Autores como Martín Queralt et al., (2013) utilizan esta categoría para definir la economía de opción, pues señalan que esta se produce cuando los contribuyentes acomodan u organizan sus actividades para que les resulten menos gravosas, pero que ello “no entraña un abuso de las formas jurídicas”. Cfr. Martín Queralt et al, p. 171.

<sup>731</sup> Algunos, por su parte, consideran que la idea de abuso no aporta a la definición del fraude a la ley. Así, por ejemplo, Tejerizo (2012) considera que aunque también se ha usado al fraude a la ley como sinónimo de abuso del derecho pero a su juicio no añade nada nuevo... aunque la doctrina (como Palao Taboada) y la jurisprudencia europea han recogido dicha terminología a partir de la regulación de las operaciones de reestructuración empresarial. Tejerizo, 2012, p. 111 y nota a pie 6.

<sup>732</sup> Tarsitano, A. (2007). La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión? En *Revista Derecho Fiscal*, marzo- abril, N° 1, pp. 27-41.

<sup>733</sup> Rosembuj (1999) comenta que la idea de Hensel sobre el no uso de las formas legales típicas, puede entenderse como la otra faceta del abuso del derecho, es decir la omisión, y que se complementaría con la persecución del resultado económico con formas no amparadas por la ley (p. 180).

propias, habituales y no escoger aquéllas que terminen siendo anómalas para los fines económicos que se persiguen<sup>734</sup>.

El Derecho común ofrece diversas formas jurídicas para concretar las operaciones económicas que un sujeto quiere realizar, por lo que “el abuso no está en ellas mismas, sino en el mal uso que de ellas se hace, deformando su objetivo típico (causa del negocio) para perseguir por su medio finalidades económicas distintas” (Palao Taboada, 2009, p. 30).

La figura del abuso en la configuración de los negocios jurídicos, surge en la normativa alemana a partir de la regulación artículo 5 de la Ordenanza alemana de 1919 (actualmente en el artículo 42.1) que fue la norma pionera en regular en contra de operaciones elusivas<sup>735</sup> a partir de la figura del “abuso de posibilidades de la de configuración jurídica”, disponiendo que el tributo se cobre como si este se hubiera aplicado de acuerdo con la “configuración jurídica adecuada a los hechos económicos”<sup>736</sup>.

Es importante destacar, como lo hace García Novoa (2004)<sup>737</sup>, que la figura del “abuso en la configuración jurídica” surge en un sistema como el alemán en el que el negocio jurídico se explica sin el concepto de causa, por lo que la forma jurídica viene a desempeñar una función equivalente para encauzar la autonomía del voluntad. Por ello, la solución del sistema alemán es que ante la discordancia entre forma jurídica y el propósito económico –entendiéndose que no se adecua la forma jurídica al fin económico buscado-, la forma jurídica debe ser corregida y utilizar la que correspondería a tal propósito. En esa línea, para Palao Taboada (2009) es claro que “el abuso de las formas jurídicas no es sino la fórmula utilizada por la norma alemana contra el fraude a la ley para describir a éste” (p. 129).

---

<sup>734</sup> Ruiz Almendral y Seitz (2004) resumen así la cuestión: “Si es economía de opción nunca podrá ser abusiva y el abuso de las posibilidades de configuración jurídica tampoco podrá estar cubierto por la libertad de pactos” (p. 12.)

<sup>735</sup> La Ordenanza alemana de 1919 estableció como regla que mediante el abuso de las formas o de las posibilidades de configuración del Derecho Civil no puede minorarse ni eludir las obligaciones tributarias. Esta norma alemana inspiró el tratamiento que la Ley General Tributaria de 1963 le dio al fraude a la ley. Ver Palao Taboada, 2009, p. 29.

<sup>736</sup> Ver García Novoa, 2004, p. 168-169. Explica García Novoa que la jurisprudencia del *Bundesfinanzhof* analiza sobre la base de dicha norma la adecuación entre la forma de los negocios jurídicos y los fines económicos que se persiguen, detectando y desconociendo no solo los casos de forma insólita sino también lo casos de falta de claridad, anormalidad o falta de conformidad al objeto.

<sup>737</sup> García Novoa, 2004, p. 70.

En la jurisprudencia española, y desde el enfoque causalista del negocio jurídico, también se ha recogido la tesis del abuso en la configuración de las formas jurídicas, aunque no de un modo tan prolijo como propone Palao Taboada pues más bien se aprecia la utilización indistinta de “abuso de derecho” y “abuso de la configuración jurídica”. Es el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de marzo de 2011 (rec. cas. 4699/2006) que establece que “(...) la doctrina del abuso del derecho se inscribe en el ámbito de la correcta exégesis de las normas que han de aplicarse al supuesto concreto (...) En los supuestos de abuso de derecho lo procedente es restablecer la situación que se ha pretendido evitar con el uso indebido de las formas jurídicas y hacer tributar de acuerdo con la naturaleza de la esencia o naturaleza del negocio jurídico realizado” (FD 3º). Así como se ha definido al fraude a la ley sobre la base de este concepto, por ejemplo en la Sentencia de 29 de abril de 2010 (rec. cas. núm. 100/2005 ) se señala que lo que caracteriza a esta figura jurídica, es el abuso por parte del contribuyente de las "formas jurídicas" en las operaciones que determinan la deuda tributaria, y el ánimo de obtener dicha minoración tributaria, evadiendo total o parcialmente el pago del impuesto en cuestión (FD 3º). Han guardado línea similar, STS de 23 de noviembre de 2016 (recurso 3742/2015), en la que trae además a aplicación el principio del abuso del derecho establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y que considera como principio inherente al ordenamiento de la Unión Europea (Sentencia Emsland-Starke caso C-110/99).

En la doctrina española, se debatió sobre la conveniencia de regular el abuso, tal como se proponía en el anteproyecto de reforma de la LGT. García Novoa (2004: 341) comentaba al respecto que si bien la propuesta inicial del anteproyecto de Ley General Tributaria Española incluía el “abuso”, aunque finalmente se sustituyó por la palabra “conflicto”, ello no cambia que con la redacción del artículo 15 LGT se regule en términos amplios una situación abusiva como forma de elusión, buscándose evitar aquellas situaciones en las que se busca un área libre de tributación, pero mediante medios que el ordenamiento fiscal no considera tolerables. Tras de estas opciones por denominar como “abuso” la nueva norma de la LGT se encontraba, como fluye del anteproyecto, la opción por alinearse al lenguaje más propio de las denominadas cláusulas antiabuso, y a la vez

dar por superado el uso del fraude a la ley que tanto rechazo causaba en parte de la doctrina<sup>738</sup>.

Aun cuando en el ordenamiento español no existe pues una referencia específica a la figura del abuso del derecho en materia tributaria, este se encuentra permanentemente mencionado en la jurisprudencia vinculada a la elusión tributaria, tanto en su versión general (regulada por el artículo 7.2 del Código Civil) como en su acepción “abuso en las formas jurídicas” o “abuso en la configuración de las formas jurídicas”. Ello, además, en consonancia, con la generalización de la expresión “abuso” para señalar las actividades de elusión que se ha producido en el ámbito internacional, como veremos más adelante<sup>739</sup>.

### 3.1.2.4 Nuestro concepto de elusión tributaria.

Debemos partir por afirmar que, a nuestro juicio, el fenómeno elusivo es, como ha dicho bien Pistone (1995) un fenómeno abstracto<sup>740</sup>. Este fenómeno, en el mundo fáctico, requiere para concretarse el uso de actos o negocios jurídicos y por ello se afirma que la

---

<sup>738</sup> Así lee en el Informe de 2003 de la Comisión IEF, que se regula el fraude a la ley “a través de una cláusula antiabuso (...) se entiende que existe abuso en la aplicación de la norma tributaria cuando los sujetos no realizan el hecho imponible del tributo o consiguen una minoración en su cuantía mediante actos o negocios inusuales y que no persiguen ningún motivo económico válido distinto del mero ahorro fiscal.”

<sup>739</sup> No solo la jurisprudencia del TJUE ha posicionado el debate en torno al concepto de abuso del derecho (Cadbury Schweppes, Case C-196/04, apartado 50; Comisión/Bélgica Asunto C-478/98, apartado 45; Asunto C-436/00, apartado 62, entre otras); sino también los principales documentos que abordan la problemática de la planificación fiscal agresiva (OCDE-UE) así como se lee similar término en los debates producidos por la introducción de GAARs en diferentes jurisdicciones. Así, por ejemplo, refiere Freedman (2019) que en el Reino Unido al introducir su norma antielusión en el 2013 se ha preferido denominarla como una regla “antiabuso” antes que “*antiavoidance*”, considerando importante tal cambio para subrayar su naturaleza y sobre todo porque el término “*avoidance*” está algo devaluado. Aunque se reconoce que tal cambio en la denominación podría tener poca importancia práctica. Cfr. Freedman, J. (2019). *The UK General Anti-Avoidance Rule: Transplants and Lessons*. En *Bulletin for International Taxation*, IBFD, junio/julio, p. 332.

<sup>740</sup> Pistone, Pasquale. (1995). *Abuso del diritto ed elusione fiscale*. Padova: CEDAM, p. 12. Posteriormente y ratificando esta idea de fenómeno abstracto de la elusión, Pistone ha completado esta idea señalando que es a partir de lo dispuesto en cada ordenamiento que se pueden determinar qué es exactamente lo que se considera elusión, a partir los límites dentro de los que se toleran los fenómenos de ahorro fiscal (Pistone, 2016). En esa misma línea se expresa Sanz Gómez (2011) para quien son los instrumentos con los que se combate la elusión los que terminan por definirla, ya que regularán “qué manifestaciones de planificación fiscal son aceptables (economía de opción) y cuáles no lo son (elusión fiscal)” (p. 252). Para este autor la elusión se ubica en una “zona gris en cuanto a su conformidad con el ordenamiento jurídico”, aunque entiende que el ordenamiento reacciona ante ella al considerar que las “operaciones realizadas son contrarias al espíritu o finalidad de las normas o porque existe una discrepancia entre la forma de las operaciones realizadas y su realidad económica”. Sanz Gómez, R. (2011). Elusión fiscal (Regulación de la Unión Europea). En *Eunomia Revista en Cultura de la Legalidad*, Nº 13, p. 252.

elusión expresa la dicotomía entre forma y sustancia (Pistone, 1995; Palao Taboada, 2012<sup>741</sup>, Villegas, 2002, Tarsitano, 2018<sup>742</sup>).

La elusión trata de la búsqueda de un resultado no amparado por el ordenamiento, en el que siempre ocurre que se usa, para formalizar las operaciones, normas que no corresponden al vehículo con que normalmente los propósitos económicos de las operaciones se concretan o, lo que es igual, se usan los negocios para objetivos no previstos en ellos. Por lo dicho, coincidimos con Tarsitano (2014) cuando señala “la artificialidad de ese camino alternativo y su falta de correspondencia con la causa típica de todo acto jurídico [son] los dos elementos que definen la elusión” (p. 43).

Ahora, toda elusión contiene un elemento objetivo que es el resultado del ahorro tributario<sup>743</sup>, pero para que este pueda dar muestra de que proviene de una elusión, se necesita poder determinar con verosimilitud que las formas jurídicas que se han usado fueron distorsionadas o que están divorciadas de las realidades económicas que se han pretendido formalizar o expresar a través de dichas formas jurídicas, pues la consecuencia que acarrea una conducta elusiva no es otra que la exigencia del tributo que se buscaba evitar. Y ello aunque las formas jurídicas que adopten los actos elusivos no siempre puedan ser reprochables desde el derecho privado, como señala Villegas (2002), pues de lo que se trata es de que los actos elusivos no pueden ser tolerados por el sistema jurídico tributario negándoseles, por tanto, los resultados que se perseguían.

A nuestro juicio, cuando hay elusión, a pesar de la aparente normalidad, no existe armonía entre los resultados jurídicos que se producen y las causas económicas que motivan los actos o negocios jurídicos. Al analizarlos, y ante esta falta de correspondencia,

---

<sup>741</sup> Palao Taboada, C. (2012). Forma y Sustancia en el Derecho (Notas para el seminario de profesores del día 4 de junio de 2012). Documento de internet, disponible en portal de la Universidad Autónoma de Madrid [http://www.uam.es/ss/Satellite/Derecho/es/1242658865256/1242663526126/evento/detalle/Ponencia\\_titulada\\_%3FForma\\_y\\_sustancia\\_en\\_el\\_Derecho%3F.htm](http://www.uam.es/ss/Satellite/Derecho/es/1242658865256/1242663526126/evento/detalle/Ponencia_titulada_%3FForma_y_sustancia_en_el_Derecho%3F.htm)

<sup>742</sup> A nuestro juicio, Villegas y Tarsitano son dos autores que explican de manera más clara la posición de la doctrina que defiende que la mejor definición para la elusión se debe formular sobre la base de divergencia que se detecta entre la forma de las operaciones económicas y su sustancia.

<sup>743</sup> En realidad no siempre se busca un ahorro tributario representado por pagar menos impuestos, también se produce elusión cuando se consigue favorecerse de un beneficio, que originalmente no favorece al elusor. En sentido, Báez Moreno (2009)., la elusión puede tener dos expresiones, la primera, como una conducta que evita el presupuesto de la norma, y la segunda cuando, por el contrario, la conducta persigue que una norma le sea aplicable, lógicamente, en este segundo caso, porque se trata de una norma de exención o porque concede un beneficio que otro modo no se hubiera obtenido Cfr. 138 y nota a pie 318). En similar sentido, González García (2006) se refería a que los fraudes a la ley pueden producirse al “esquivar (imposición) o utilizarse (beneficio fiscal), pero siguiendo una vía distinta a la prevista en la norma.” (p. 393).

lo que se confirma es que todo adquiere sentido o se explica por la búsqueda del ahorro tributario. Lo pernicioso de este ahorro tributario es que no estaba en el campo de disposición del sujeto, la ley no lo había previsto así<sup>744</sup>. Es el contribuyente el que lo genera con sus artificios y ello, desde luego, ocasiona un perjuicio al erario público.

En ese sentido, convenimos con lo dicho por Lalanne (2004) sobre que

el efecto jurídico material de la elusión es el desplazamiento patrimonial, sin justificación, desde la Administración hacia el particular, siendo ésta dañada y el otro enriquecido. Este enriquecimiento sin causa, según Rosembuj, es el reproche jurídico de fondo en la elusión fiscal, y es por eso que el hecho produce una obligación específica: el reembolso de la disminución patrimonial sufrida en el límite de su propio enriquecimiento” (p. 200).

En nuestro concepto de elusión, que se diferencia claramente de la economía de opción y la evasión, los rasgos imprescindibles están en desarrollo de acciones para esquivar el campo material donde incide la norma tributaria evitando calificar como una operación gravada<sup>745</sup> mediante el uso de fórmulas jurídicas (negocios, actos o esquemas) no habituales y artificiosa. Aunque la mayoría de la doctrina española identifica la elusión con el fraude a la ley, a nuestro juicio ello es reducir este término al efecto que los actos de los contribuyentes persiguen (se dice “eludir la norma”, “eludir el hecho imponible”). La elusión sería así lo perseguido y el medio para conseguirlo, se usaría el fraude a la ley.

Sin embargo, creemos al contrario que la elusión engloba a las distintas maneras en que se consigue sortear el alcance de las normas tributarias recurriendo a artificios o manipulaciones de la realidad jurídica para conseguirlo<sup>746</sup>. El fraude a la ley, usando y

---

<sup>744</sup> Hay todo un desarrollo en Freedman acerca de la idea vincula a la *tax avoidance* con aquello que la norma quiso regular. Se plantea la dificultad para establecer con certeza lo que el legislador quiso pero también se deja sentado que justamente por ello, en la elusión se aprecia que lo realizado por el contribuyente ha sido hecho con el propósito de entrar en conflicto con lo previsto por el legislador. Cfr. Freedman, Judith. (2007). *Interpreting tax statutes: tax avoidance and the intention of Parliament*. En *Law Quarterly Review*, Vol. 123, p. 54.

<sup>745</sup> Aunque, en estricto, tanto economía de opción como elusión no pueden ser reducidas a “no realizar el hecho imponible, pues como dice García Novoa (2004), la ventaja fiscal también podría conseguirse “eludiendo un presupuesto de hecho de una obligación tributaria distinta del hecho imponible” (p. 125).

<sup>746</sup> Prebble, Z. y Prebble, J. (2015) resumen en similar sentido su postura sobre lo que es elusión y afirman que esta consiste en “idear transacciones artificiales para reducir carga tributaria que de otro modo debería asumirse” aunque reconocen que esta es mas un descripción más que una definición. Prebble, Z. y Prebble, J. (2015) Comparando la Norma antielusiva general de la Ley del Impuesto a la renta con la doctrina de abuso de Derecho del *Civil Law* (Parte I). En *Ius Et Veritas*, N° 50, pp. 155-156.

abusando de las normas de cobertura que brindan la apariencia que libera del pago de los tributos, es por cierto su forma más común pero también se puede eludir los tributos con el uso negocios indirectos, simulaciones relativas, abuso de las formas jurídicas y, en general con cualquier tipo de operación que caracterizada por su atipicidad carece de sustancia o sentido económico. Nuestra posición, es pues, como hemos adelantado, porque la elusión sea conceptuada como la conducta que persigue los ahorros tributarios de forma indebida y repudiable por el ordenamiento pues se recurre al uso de figuras jurídicas cuyo uso forzado crea realidades artificiosas que evidencian la ilegitimidad de tal conducta. Hay sin duda un elemento de abuso en todas las formas de perpetrar una elusión. La complejidad de esta categoría, su calidad multiforme y, por otro lado volátil (en tanto sus formas de expresión van variando constantemente) plantean el desafío de razonar sobre su naturaleza con argumentos propios del Derecho tributario y no encasillarse en moldes del Derecho civil.

Como han señalado Ruiz Almendral y Seitz (2004) opinión que compartimos plenamente, existe “una cierta inseguridad al razonar desde los esquemas del Derecho tributario”<sup>747</sup> y se pretende encontrar respuestas y bases conceptuales solo recurriendo a categorías prefijadas (y no siempre conceptualizadas de forma totalmente clara o uniforme) del Derecho privado. Creemos que, dado el desarrollo que se ha producido en el ámbito del Derecho tributario, donde ya es claro que artificiosidad de las operaciones, ausencia de propósitos válidos y resultado de ahorro o ventaja tributarios configuran una operación elusiva, permiten independizar, por fin, una definición de elusión que prescindiera de un ropaje civilista. Ello aceptando que, eventualmente algunas operaciones elusivas tengan un parangón en el Derecho privado, como en otros, por imbricadas o excepcionalmente anormales, no lo tengan.

En tal sentido, encontramos acierto en el juicio que vierte Aguiar (2010) sobre que el gran problema en la definición de elusión no está en adoptar un concepto que expresa que “es contraria al orden jurídico aunque no se vulnere formal o directamente ninguna norma

---

<sup>747</sup> Los autores vierten ese comentario para criticar las confusiones que se producen al diferenciar fraude a la ley de simulación. Nosotros, que defendemos que bajo la identificación de una operación elusiva la necesidad precisa de distinguir entre ambas puede ser secundaria nos quedamos con esa primera parte de la afirmación para destacar que no deberíamos renunciar a razonar desde el Derecho tributario, sin necesidad de recurrir al derecho privado para encontrar todas las soluciones. La frase de Ruiz Almendral y Seitz se completa así: “(...) una cierta inseguridad al razonar desde los esquemas del Derecho tributario como si solo desde las figuras o construcciones surgidas en el seno del Derecho privado (...) pudiera encontrarse un terreno sólido donde construir la simulación y el fraude de ley tributarios.” (Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 58).

legal” sino que las verdaderas dificultades radican en tratar de identificar las “variadas modalidades que puede revestir la elusión tributaria”. Es, justamente, una cualidad de esta figura la impredecibilidad de sus expresiones, aunque entre ellas tengamos que convenir que se podrá detectarse siempre un elemento de abuso en su concepto más amplio.

Pensamos, también, que por las características que reviste la elusión no puede haber duda que se trata de una conducta proscrita y reprobada por los ordenamientos. No puede haber atisbo de duda que, envuelta en su apariencia de ejercicio de una libertad contractual, se trata de un comportamiento en esencia ilegítimo y profundamente nocivo para un ordenamiento de valores tributarios donde todos debemos asumir la carga tributaria que nos corresponde sin que pueda ser privilegio de algunos el tergiversar la realidad con vehículos y herramientas jurídicas. El disvalor de la elusión parece que no admite discusión.

En esa óptica, compartimos con Villegas (2002) que “La elusión fiscal es siempre fraudulenta y es un conducta antijurídica, concibiendo la antijuricidad como algo único que tiene como característica común la circunstancia de estar desaprobada por el derecho sin distinción de ramas” (p. 546). Lo cual no significa, que tal censura deba pasar por merecer un reproche penal. La ilicitud y la ilegitimidad de la elusión radica en ser un comportamiento contrario al Derecho aunque no exista una tipificación penal de dicha conducta. En suma, no le falta razón Villegas en su apreciación pues, desde un enfoque totalmente distinto como es la filosofía y la teoría general del derecho, Atienza<sup>748</sup> ha acuñado una categoría –a la que denomina como los ilícitos atípicos- justamente para ubicar dentro de ellos casos como este<sup>749</sup> (el autor se refiere al fraude de ley, al abuso del derecho y a la desviación del poder) en el que, en principio, es posible encontrar un regla que permitiría la conducta (en este caso sería la libertad de configuración) pero porque resulta opuesta a algún principio o principios (en este caso al de igualdad, generalidad y capacidad económica) la conducta ser convierte en ilícita, es decir, no tolerada por el Derecho.

En tal sentido, el filósofo del derecho Manuel Atienza ha tenido ocasión de referirse expresamente a la economía de opción o ahorro fiscal para destacar que en tal supuesto

---

<sup>748</sup> Atienza, Manuel y Ruiz Manero, Juan (2000). *Ilícitos Atípicos. Sobre el abuso de del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Trotta, p. 27 y 83.

<sup>749</sup> En la jurisprudencia del Tribunal Supremo también se encuentran referencias a los ilícitos atípicos como categoría a la que pertenecería el fraude a la ley tributaria.

cuyo resultado supone “una situación más beneficiosa que el uso de otra u otras reglas alternativas” no hay nada de ilícito que es justamente la a va diferenciar del fraude a la ley, o en nuestro caso de la elusión.

Nosotros sentamos postura en similar sentido y asumimos la ilicitud de la elusión. Así nos referiremos a ella en las siguientes páginas de esta tesis, entendiéndola como una conducta de resistencia al tributo, perseguible por el Derecho tributario tanto por sus resultados como por los medios que se utilizan. Sabemos que el solo resultado de ahorro de tributos no es una conducta reprochable en sí misma, pero sí lo es cuando para conseguirlo se utilizan las formas jurídicas para disociar la realidad jurídica de aquella a la que responden los hechos económicos efectivamente realizados. La finalidad económica y empresarial debe tener sustancia, debe ser concreta y materializarse en los negocios jurídicos, pues no es este un elemento accesorio de la conducta de los sujetos sino de gran significancia para determinar la licitud de tal conducta.

La ilegitimidad de la elusión y su carácter de conducta reprimible estriba pues en la agresión, aunque se orden indirecto, que se acomete contra el ordenamiento tributario en su conjunto y contra una norma específica en concreto que resultaría aplicable de no haberse estructura las operaciones con el propósito de presentar las operaciones bajo un ropaje jurídico con el que pretende situarse fuera del alcance de los hechos gravados con el tributo. La forma y la sustancia no coinciden, como decía Tarsitano (2018), y los valores del ordenamiento se encuentran alterados porque se ha hecho uso vedado de las reglas del Derecho para conseguir propósitos que este no puede amparar.

Finalmente, destacamos que en toda conducta que sea señalada como de elusión no es necesario discutir o dar cabida a alguna exigencia de probar la intencionalidad del sujeto. Su conducta es ilícita, hay varias razones para ello como se ha expuesto. Por tanto, la concurrencia de los elementos caracterizadores de la figura, objetivan o, lo que es mismo, descartan indagar en la subjetividad con que una operación se realiza. Por ello es que, actualmente, la doctrina sustenta en determinados *tests*<sup>750</sup>, bastante objetivos, la identificación de una elusión.

---

<sup>750</sup> Test de propiedad, de adecuación, de idoneidad, de motivo negocial, de motivos económicos válidos, entre otros, que están contenidos en las distintas normas antielusivas de los países o que han sido determinados por la jurisprudencia.

### 3.1.2.5 La elusión en el ámbito internacional. Las conductas abusivas<sup>751</sup>.

Después de haber estudiado el fenómeno de la elusión tributaria desde una mirada que podríamos denominar como tradicional, que la sitúa como un fenómeno de incidencia dentro de una jurisdiccional estatal, es necesario referirnos a la evolución que esta figura ha tenido en el ámbito internacional donde más allá de su presencia en el debate doctrinario ha pasado a tener una relevancia desde el punto de vista normativo, particularmente, desde que las acciones de búsqueda de ahorro fiscal de las empresas multinacionales<sup>752</sup> a través de los mercados cada vez más globalizados comenzaron a alcanzar diversas expresiones y dimensiones, facilitando esquemas y operaciones que han afectando la recaudación de los Estados<sup>753</sup>.

La preocupación de los Estados por combatir a la evasión y el fraude fiscal internacional, no es nueva (Serrano Antón, 2014, p. 49<sup>754</sup>). Desde hace varias décadas el

---

<sup>751</sup> En este apartado tratamos la elusión internacional solo para marcar sus diferencias sustanciales con el concepto tradicional (por el ámbito doméstico en el que surge) que hemos revisado hasta el momento. Al día de hoy, no es posible concluir en una definición completa si, términos tan interrelacionados en el ámbito del Derecho tributario internacional (como son: planificación fiscal agresiva, *tax abuse*, *base erosion*, *profit shiftings*, etc.) no quedan totalmente establecidos. Estos conceptos y el estado de la cuestión jurisprudencial, normativa y doctrinal se tratan con más detenimiento en el Capítulo 4, en el que nos ocupamos concretamente de los aspectos internacionales del fenómeno elusivo y de las medidas propuestas para combatirlo a partir del Plan de Acciones BEPS.

<sup>752</sup> Comenta Panayi (2015) “En los últimos años, las prácticas fiscales de algunas empresas multinacionales (EMN) conocidas han atraído la atención por sus prácticas fiscales agresivas que, aunque son legales, conducen a tasas impositivas efectivas muy bajas. La capacidad de trasladar las ganancias a una jurisdicción baja o sin impuestos con un pequeño cambio correspondiente en las operaciones comerciales también se ha criticado por distorsionar la asignación de capital y las bases impositivas nacionales, especialmente de los países desarrollados.” (traducción propia). Panayi, C. H. (2015). *Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?*. En *Intertax*, vol. 43, N° 10, p. 544. Esta valoración, sin embargo, de “prácticas legales” está siendo reconducida hacia concepciones, más bien, de “prácticas abusivas” que buscan “limitar de forma significativa el “*game playing*” (or *creative compliance*) o el “*strategic tax behaviour*” de los grandes contribuyentes situando estos esquemas de planificación en una zona más próxima a la ilegalidad, y en todo caso en un plano más claramente alejado de las buenas prácticas fiscales desde una perspectiva de buena gobernanza corporativa”. Calderón C. y Quintas S. 2016. Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE (Primera parte). En *Análisis Tributario*, N° 337, p. 19).

<sup>753</sup> En la actualidad los países ya no solo están preocupados por establecer cláusulas antiabuso en los CDI sino que hoy en día se está discutiendo los grados de colaboración a los que pueden comprometerse los Estados. Como ha comentado Saffi, F. (2017), se busca establecer medidas que ayuden a cierta estandarización de las disposiciones, por lo que se entiende que la sola necesidad de coordinación supone una limitación a la potestad tributaria de cada Estado, que hasta ahora se ha entendido como una de las más fuertes expresiones de soberanía. Cfr. Saffi, 2017, pp. 139- 146.

<sup>754</sup> Serrano Antón, Fernando (2014). El Informe sobre Erosión de Bases Imponibles y Traslación de Beneficios de la OCDE: Origen e Implementación en un Marco Internacional y Globalizado. En *Derecho PUCP*, N° 72, pp. 45-70.

problema de la elusión como tópico internacional ha estado presente y ha motivado que los Estados emprendan medidas para defenderse de ella.

En el contexto de las inversiones entre países, una primera preocupación de los Estados estuvo relacionada con los problemas de la doble imposición<sup>755</sup> pero, poco a poco, los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) fueron incorporando cláusulas antiabuso<sup>756</sup> (*treaty shopping*)<sup>757</sup> para finalmente convertirse en “Convenios para evitar la doble imposición y prevenir el fraude fiscal”<sup>758</sup>. Ello denota cómo el acuerdo inicial de los Estados, motivado por el facilitar sus intercambios comerciales fue mutando hasta reflejar una auténtica preocupación por los comportamientos elusivos.

Ahora bien, el fenómeno elusivo que se produce en el ámbito interno de cada país, en un contexto doméstico, señala la conducta de los contribuyentes que pretenden esquivar la aplicación de la norma estatal interna que originaría el pago de un tributo. Sin embargo, la actividad económica, abiertas las fronteras entre países y, más aún, realizadas en el ciberespacio (bajo la forma que se ha venido a denominar como la economía digital) han hecho surgir nuevas formas de elusión. Tales son las dimensiones del fenómeno a nivel internacional que, actualmente se debate si se debe seguir utilizando el término elusión para designar las situaciones producidas por el aprovechamiento que hacen las empresas

---

<sup>755</sup> Los efectos nocivos de la doble imposición son harto conocidos: afectan el desarrollo e intercambio de bienes y servicios, el desplazamiento de las personas así como el acceso a la tecnología. En esa mira, los Estados, atentos a buscar que las actividades económicas no se vieran afectadas por estos efectos optaron por las medidas bilaterales como mecanismo para eliminar estos obstáculos y propiciar acuerdos para modular la tributación en los países de residencia y de la fuente de los beneficios. Sin embargo, el ejercicio soberano del poder tributario no solo ocasiona supuestos de doble imposición sino, debido a la falta de articulación de las normativas internas, supuesto de doble no imposición.

<sup>756</sup> El abuso de los tratados ha sido definido por Pistone (1999) como “el fenómeno a través del cual un sujeto, con la finalidad de obtener un ahorro fiscal aplica un régimen convencional al que no tendría derecho por razón de su situación sustancial.” Pistone, Pasquale (1999). *L'abuso delle convenzioni internazionali in materia fiscale*. En *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. (coord.). Padova: Cedam, p. 498.

<sup>757</sup> Mediante la introducción de las llamadas *limitation on benefits clauses* (cláusulas LOB), cuya finalidad es incrementar los requisitos para tener derecho a los beneficios del CDI. Así, no basta con tener la condición de residente en uno de los Estados sino un vínculo económico suficiente. Lo mismo con el test del propósito principal (“*principal purpose test*”, PPT). Con ello se pretende evitar el uso desmedido y abusivo de los CDI por parte de quienes no tienen derecho a ellos.

<sup>758</sup> Los CDI están basados en el Modelo de Convenio de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (de forma mayoritaria) o en el Modelo de Convenio de la Organización de las Naciones Unidas (en menor medida). En los Comentarios al artículo 1 del modelo OCDE del 2003 se introduce que expresamente estos convenios tienen por finalidad combatir la evasión y el fraude fiscal.

internacionales de las diferencias de regulación que cada jurisdicción en las que realizan operaciones tiene, o si es conveniente atribuirles una denominación diferente<sup>759</sup>.

En esa línea, Sánchez-Archidona (2017)<sup>760</sup> refiere que “el vínculo diferencial que separa la elusión fiscal ‘clásica’ de la ‘internacional’ es que esta última se enmarca en un contexto en el que se ven involucrados dos o más ordenamientos jurídico tributarios”, en cambio “la elusión fiscal *strictu sensu* se realiza en el marco de un único ordenamiento jurídico” (p. 142 y nota a pie 8).

En efecto, en el ámbito internacional, la elusión suele implicar la identificación de las diferencias en los regímenes tributarios<sup>761</sup> que cada país tiene para buscar obtener provecho de ellas estructurando las operaciones mediante esquemas o secuencia de operaciones creadas —o, más bien forzadas—, con el solo propósito de beneficiarse de las discordancias e incoherencias que resultan de la aplicación de dichos regímenes, y así escapar al impacto tributario que las actividades desarrolladas deberían soportar en la jurisdicción en donde se realizan.

Así dicho, esta definición pareciera insinuar que en la elusión tributaria internacional quedaría comprendida también la planificación tributaria internacional de las actividades pero ello no es así<sup>762-763</sup>. El concepto de elusión, preserva en el ámbito internacional, su

---

<sup>759</sup> Ver. García Novoa, 2015. Armonización y lucha contra a elusión tributaria en la Unión Europea. En *Administración & ciudadanía. Revista da Escola Galega de Administración Pública*, vol. 10, núm. 1, pp. 35-64.

<sup>760</sup> Sánchez- Archidona H., Guillermo. (2017). La delimitación conceptual de la “erosión” de las bases imponibles: un problema internacional. En *Nueva Fiscalidad*, N° 2, abril-junio, p. 142.

<sup>761</sup> El Derecho tributario internacional toma de la economía el término “arbitraje” para denominar como “arbitraje fiscal” a la posibilidad de obtener ganancias de estas diferencias normativas y falta de articulación entre los ordenamientos de los países. Feetham, N. (2011) explica que no hay una única definición de arbitraje fiscal pero generalmente se entiende que este arbitraje se obtiene por la búsqueda de estas diferencias en el tratamiento fiscal en dos o más jurisdicciones y normalmente se presenta como una forma de elusión fiscal agresiva. (Texto original: “... *this is premise on the fact that a comercial activity is taxable ate usual rate of tax and seeks out differences in tax rules in two (or more) jurisdictions to achieve a tax benefit. Generally, they tend to focus on different forms of financing or investig and seek to claim deductions or credits for tax purpose. (...) International tax arbitrage has come under intense scrutiny since the global financial crisis, and is usually portrayed as a form of aggressive tax avoidance.*”). Feetham, Nigel (2011). *Tax Arbitrage: The Trawling of the International Tax System*. London: Spiramus Press Ltd., p. 2 y 4.

<sup>762</sup> Es una opinión de consenso la expresada por Panayi (2015): “*The concept of tax avoidance usually denotes tax planning that goes beyond legitimate tax planning.*”

<sup>763</sup> La jurisprudencia del TJUE ha reconocido la posibilidad de buscar ahorros como una conducta legítima en numerosas ocasiones, aunque precisando que no puede extralimitarse y convertirse en abusiva. Ver, por ejemplo la sentencia, C-103/09 (Weald Leasing) sobre “prácticas abusivas” en el ámbito de impuestos armonizados en la que se reconoce criterios para identificar situaciones en las que en busca de un beneficio

sello diferenciador de las denominadas economías de opción<sup>764</sup> (por ende de la búsqueda de ahorros tributarios legítimos tal como lo hemos entendido<sup>765</sup>) y aunque, igualmente, se producen similares dificultades para diferenciar los casos extremos, la elusión a nivel internacional se ha distinguido por el uso abusivo de las posibilidades de localizarse en jurisdicciones con tratamientos fiscales preferentes o de nula o baja tributación<sup>766</sup>.

En ese sentido, es aceptado que es parte importante de este fenómeno elusivo internacional, la competencia fiscal perniciosa<sup>767</sup> que existe entre Estados<sup>768</sup> que producen regímenes preferenciales, así como las ayudas de los Estados<sup>769</sup>.

Pero no solo así se instrumenta la elusión internacional, sino también con el uso de estructuras y operaciones empresariales a lo largo de diversos territorios sin más justificaciones que los propósitos de disminuir y hasta “licuar” las ganancias para escapar

---

fiscal, el sujeto pasivo crea de modo intencionado las condiciones que propicien la aplicación de un determinado marco fiscal.

<sup>764</sup> Denominada propiamente en el ámbito internacional como “*legitimate tax mitigation*” o “*legitimate tax minimization*”. Vid. Li, Jinyan. (2012). Economic substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance, pp. 23-56. En *Canadian Tax Journal*, Vol. 54, Nº 1, 2006. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=2078951>

<sup>765</sup> En seno de la Unión Europea la motivación fiscal se ha reconocido como lícita a efectos del IVA en las SSTJUE de 22 de diciembre de 2010, Weald Leasing, asunto C-103/09 y RBS, asunto C-277/09.

<sup>766</sup> “Se trataría de un paraíso fiscal, un régimen preferencial o una jurisdicción no cooperante”. García Novoa, 2006, p. 38.

<sup>767</sup> Se dice perniciosa en tanto se conceden “ventajas fiscales exorbitantes o injustificadas” que se convierten en “el motivo fundamental de la localización de una actividad o una renta” en una determinada jurisdicción. Cfr. Vallejo Chamorro, J. M. (2005). La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. Información Comercial Española, ICE: Revista de economía (Ejemplar dedicado a Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional), Nº 825, p. 148.

<sup>768</sup> Ello involucra las acciones que desde hace varios años de la UE y la OCDE han venido discutiendo. En el caso de la OCDE, desde 1998 el informe sobre *Harmful Tax Competition* que definió a los paraísos fiscales como jurisdicciones no cooperantes pero reconocía que “no hay ninguna razón particular por la que dos países cualquiera deban tener el mismo nivel y estructura de imposición”. La UE, por su parte, con el Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas de diciembre de 1998 que señaló hasta sesenta y seis prácticas fiscales perjudiciales definidas en los Estados miembros y territorios asociados. A partir del año 2012, en la UE se tomaron acciones más concretas en contra de las denominadas ayudas de Estado al haber quedado establecido la relación entre la competencia fiscal perniciosa y dichas ayudas, y cómo estas segundas generan oportunidades de elusión fiscal.

<sup>769</sup> Es interesante el estudio propuesto por Evertsson (2016), en el que a partir de la noción de “crimen de la globalización” (aquél en que hay corresponsabilidad entre en el Estado y las corporaciones) se estudia las ayudas de Estado como forma de elusión. *Corporate tax avoidance: a crime of globalization*. En *Crime Law Soc Change*, 66, pp. 199-216.

al pago de tributos<sup>770</sup>, lo que deja al descubierto la artificiosidad y carencia de contenido más allá de la explicación tributaria y el aprovechamiento de la falta de articulación entre los sistemas tributarios, por lo que no es difícil concluir que tales resultados no son propios de un planeamiento tributario que solo busque el ahorro sino que hay una maquinación y un propósito que excede lo permitido.

Por tanto, el aprovechamiento abusivo de estas diferencias de tributación y de los beneficios fiscales previstos en los ordenamientos de los Estados distintos al de residencia caracterizan la elusión internacional (García Novoa, 2015, p. 38) en su concepto más tradicional, pero la forma cada más arriesgada de operar en los mercados globales ha puesto en revisión esta definición de elusión y ha abierto paso a nuevas expresiones (por ejemplo la de “planificación fiscal agresiva” y la “erosión de la base imponible”, como seguidamente veremos), y está exigiendo una demanda de mayor coordinación entre jurisdicciones y la erradicación de prácticas de competencia fiscal perniciosa entre Estados. En ese sentido, en la comunidad internacional se ha ido produciendo, de modo más paulatino y generalizado, una reacción que ha pasado de ser intolerante solo con los fenómenos de evasión hacia una intolerancia cada vez más fuerte a la elusión fiscal internacional.

Revisados estos aspectos generales, cabe preguntarse, entonces, cuál es la definición que corresponde dar a la elusión tributaria en el ámbito internacional y su relación con el elenco de otros términos y expresiones que tratan de explicar un fenómeno harto conocido, como es el fenómeno de buscar con medios impropios el no pagar o pagar lo mínimo por los tributos, y que trasladado a un escenario global ha adquirido una potencia y peligrosidad que convoca una mayor preocupación por parte de los Estados.

Ahora bien, a nivel internacional no existe hasta la fecha una denominación unitaria del fenómeno elusivo<sup>771</sup>. Ello en razón de las distintas tradiciones jurídicas que han ido

---

<sup>770</sup> Mediante “arquetípicas estructuras y operaciones de planificación fiscal agresiva basadas en el arbitraje fiscal internacional (*double dipping*, dobles deducciones, doble aprovechamiento de pérdidas, utilización de entidades e instrumentos híbridos, etc.” (Calderón C. y Quintas S., 2016, p. 19).

<sup>771</sup> A nivel Europeo, como las competencias en materia tributaria de la Unión son restringidas se debe tener en cuenta que son pocas las posibilidades para la regulación tributaria pues esta debe estar relacionada con objetivos fundamentalmente relacionados con la creación de un espacio sin fronteras interiores para la libre circulación de personas, servicios, mercancías y capitales (Sanz Gómez, 2018, p. 253). Las competencias tributarias de la UE están básicamente relacionadas con la posibilidad de aprobar medidas para la armonización de los ordenamientos internos en materia de impuestos indirectos (armonización de primer grado) mientras que en los impuestos directos el avance es menor (sobre todo armonización de segundo grado, es decir a partir de la jurisprudencia del TJUE).

construyendo diferentes formas de enfrentar el problema como por la propia tolerancia que en cada ordenamiento se ha ido mostrando ante tal fenómeno<sup>772</sup>. Aunado, además, a un problema de disparidad terminológica ya que los fenómenos elusivos son designados con diferentes palabras con significados no necesariamente equivalentes<sup>773</sup>. Es el caso del término fraude que se utiliza, incluso en lengua castellano como una especie de gran género para designar todas las formas de incumplimientos propiciados por la conducta del contribuyente<sup>774</sup>, aunque de modo estricto no es equivalente ni a fraude a la ley ni al delito de defraudación<sup>775</sup>.

Por otro lado, la renovada presencia en los últimos años del fenómeno elusivo internacional producido de la mano de una nueva categoría que ha cobrado gran notoriedad, como es la “erosión de las bases imponibles”, ha contribuido a prolongar e incrementar el desacuerdo sobre lo que se debe entender por elusión internacional.

La erosión de las bases imponibles es fruto de la conjunción de dos factores: la globalización económica, de un lado, que ha transformado la forma de realizar los negocios y, de otro lado, la escalada que han dado las planificaciones tributarias hacia modelos cada vez más complejos y sofisticados que no solo buscan, como ha sido típico, el pagar menos tributos, sino deslocalizar y hasta desmaterializar los beneficios de las empresas multinacionales<sup>776</sup> y alejarlos de la jurisdicción de la fuente<sup>777</sup>. Así, se ha dicho que esta expresión ha exigido la reconsideración de las “figuras clásicas tributarias, y ha

---

<sup>772</sup> Vanistendael, F. (2016). *Is tax avoidance the same thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law*. En *Bulletin for International Taxation*, IBFD, pp. 163-164.

<sup>773</sup> Panayi (2015) refiere: “*The boundaries of tax avoidance are not set and may very well differ in different jurisdictions; as would the actual terms used*” (p. 545).

<sup>774</sup> “Base erosion” and “Profit shifting”, expresiones en inglés que, conocidas como “BEPS” originaron el primer reporte de la OCDE de 2013 referido a estos temas de la tributación internacional y que ocasionaron un auténtico “tsunami”. Ver Vanistendael, Frans, 2016, pp. 163 y ss.

<sup>775</sup> Probablemente el uso de fraude proviene del término francés “fraude” que significa evasión pues “*évasion*” en francés es más bien elusión. Sin embargo, a nivel normativo europeo y de la propia jurisprudencia del TJUE se le ha usado como equivalente a elusión. Cfr. Sanz Gómez, 2018.

<sup>776</sup> La deslocalización ocurre, como es claro, hacia territorios de nula o baja tributación.

<sup>777</sup> Sanz Gómez (2018) apunta respecto a BEPS, que “En gran medida, es fruto de la discordancia entre los modos de producción global propios de las empresas transnacionales y un sistema tributario internacional basado en los convenios bilaterales contra la doble imposición”. Sanz Gómez, 2018, p. 256.

puesto en guardia a la comunidad internacional en la búsqueda de soluciones al respecto” (Sánchez-Archidona, 2017, p. 140<sup>778</sup>).

La “erosión de bases imponibles” como categoría en el Derecho tributario internacional no ostenta una definición concreta, como tampoco la tiene la figura que le es muy próxima y que también está sometida a profundas controversias, cual es la de planificación fiscal agresiva<sup>779</sup>.

Menciona García Novoa (2015), que la planificación fiscal agresiva ha irrumpido en el escenario internacional y ha condicionado la diferencia entre la elusión y planificación fiscal lícita<sup>780</sup>. Ambas figuras están al día de hoy señaladas como vehículos para un ahorro fiscal que no puede ser tolerado por los ordenamientos tributarios y son de gran importancia para explicar la necesidad de que los Estados puedan tener un discurso mínimo común que permita luchar contra ellas. Sin embargo, en la doctrina no siempre podemos encontrar discursos comunes<sup>781</sup>.

Ahora bien el ámbito institucional europeo, los trabajos para definir los fenómenos de elusión tributaria en el mercado común han sido escasos. Ello ha estado condicionado por la propia naturaleza de la materia tributaria y su eventual conflicto con las libertades

---

<sup>778</sup> Sobre el significado del término “erosión” de la base imponible el autor se plantea diferentes interrogantes: “¿Es un supuesto en el que se produce una elusión fiscal a nivel internacional? ¿Es una figura distinta a la elusión iscal por cuanto afecta a ordenamientos jurídico-tributarios de varias jurisdicciones? ¿Es sinónimo de “deslocalización de beneficios” o más bien de “traslado indebido” de las rentas generadas en un territorio cuya tributación final se produce en otro? ¿Cuál es el papel de la planificación fiscal agresiva en este asunto? ¿Y de la competencia fiscal perjudicial?”. Todo un catálogo de expresiones muy en boga en la actualidad y de dan cuenta del auge del debate sobre los fenómenos elusivos actuales a nivel internacional.

<sup>779</sup> Martín Jiménez, A., y Calderán Carrero, J. M. (2014). ‘El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de las bases imponibles y la deslocalización de los beneficios (BEPS)’. En *Quincena Fiscal*, Nº 1.

<sup>780</sup> Parece que no solo ha condicionado dicha distinción sino que, de acuerdo con Sanz Gómez (2018) “la aparición del concepto “planificación fiscal agresiva” dificulta más aún la tarea de definir con claridad la elusión fiscal” (p. 256).

<sup>781</sup> Ver las diferentes opiniones de Vann, R. (2010) para quien los esquemas de planificación agresiva no podrían ser combatidos con las normas antielusión (*Taxing International Business Income: Hard-Boiled Wonderland and the End of the World*. En *World Tax Journal*, Vol. 2, Nº 3), pp. 291-346; Pistone, P. (2016) quien critica cualquier equiparación entre planificación fiscal agresiva y elusión fiscal (pp. 132-141), Martín J., A. (2012). Towards a Homogeneous Theory of Abuse in EU (direct) Tax Law. En *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, Nº 4-5, y Vanistendael, F. (2016). *Is Tax avoidance the same under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law?* En *Bulletin for International Taxation*, IBFD, pp. 163-172. Y particularmente, el caso de Soler para quien es posible hablar de categorías equivalentes: “El abuso o fraude a la ley tributaria (o si se prefiere, elusión fiscal o “planificación fiscal agresiva”)...” .Soler, Ma. T. (2014). Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. En I. P. Tributario, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario - Tomo II*. Lima: Grández Gráficos S.A.C., p. 32.

reconocidas por el Tratado, así como el respeto a las particularidades de los regímenes de cada Estado miembro en tanto la potestad tributaria no ha sido cedida.

El TJUE ha sido, tradicionalmente, respetuoso en todo momento de las libertades comunitarias<sup>782</sup> y ha reconocido como legítimo el aprovechamiento de las diferencias entre las legislaciones de los distintos Estados para obtener una posición ventajosa, lo que entiende que constituye un uso de las libertades comunitarias que no impiden la competencia entre Estados<sup>783</sup>, aunque sin admitir, de modo alguno, el abuso del derecho<sup>784-785</sup>.

En cuanto a la normativa comunitaria, como el poder tributario sigue siendo de competencia exclusiva de los Estados miembros<sup>786</sup>, ello implica que el diseño y la

---

<sup>782</sup> Como explica Martín Jiménez (2007) la jurisprudencia del TJUE en defensa de las libertades comunitarias creo que él denomina “una especie de ‘hiperprotección’ de los derechos de los particulares y una cierta ‘minusvaloración’ del interés fiscal de los Estados miembros.” Por ello, la primera reacción de la TJUE fue de mantener el mismo criterio frente a las normas antiabuso de los Estados, es decir, que en caso de conflicto debía garantizar el principio básico de “la unidad del Derecho Comunitario y su interpretación y aplicación uniforme”. Martín Jiménez, A. (2007) Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusivas/ abuso del derecho interno . Documentos 07/2007. IEF, pp. 6-7.

<sup>783</sup> Así, por ejemplo, es el caso de la Sentencia de 11 de diciembre de 2003, Barbier, C-364/01, párrafo 71, que reconoce que un nacional comunitario puede beneficiarse de las ventajas fiscales ofrecidas por las normas en vigor en un Estado miembro distinto de aquel en que reside, sin que ello autorice, por sí solo, a privarle la posibilidad de invocar disposiciones del Tratado. En similar sentido, sobre libertad de establecimiento, el TJUE ha dicho de modo reiterado que el hecho de que una sociedad se haya constituido en un Estado miembro con la finalidad de beneficiarse de una legislación más favorable no es, por sí mismo, razón suficiente para poder afirmar existencia de un abuso de dicha libertad (es el caso de la Sentencia del TJUE de 12 de septiembre de 2006, Cadbury, C- 196/04, y también de la Sentencia de 30 de septiembre de 2003, Inspire Art, C-160/01).

<sup>784</sup> La doctrina del TJUE distingue entre la evasión y la elusión tributaria, relacionando esta última con el abuso del derecho que ocurriría cuando se aprecian “montajes puramente artificiales, sin relación con la realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto o eludir la correcta aplicación de la ley fiscal”. Esta doctrina se inició, como señala Pistone en la sentencia *Direct Cosmetics et aa* C-138/86, 1988, ECR 3937. Pistone, P. (2008). *European Direct Tax Law: quo vadis?* En *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, IBFD Publications, p. 103

<sup>785</sup> Tal criterio se consolida a partir del conocido caso Halifax del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (STJUE de 21 de febrero de 2006, Halifax , Ar. C 255/02 y University of Huddersfield Ar. C 223/03), cuya doctrina establece que el abuso de derecho se reconoce si se presentan acumulativamente dos requisitos: la ventaja fiscal que se pretende es contraria al objetivo y finalidad de las normas aplicables; y que del conjunto de elementos objetivos concurrentes resulte que la finalidad esencial de las operaciones por las que se reclama una exención o minoración de la carga tributaria consista precisamente en obtener tal ventaja fiscal. Para una parte de la doctrina, las líneas jurisprudenciales del TJUE referidas a ámbitos armonizados como no armonizados se han ido aproximando hasta llegar a un principio anti-abuso único. Vid. Sanz Gómez, 2018, p. 255 y citados por él, Martín Jiménez, 2012, pp. 278-280; Sanz Gómez, 2012, pp. 226-235.

<sup>786</sup> Aunque aun en los ámbitos no armonizados, el TJUE estableció las condiciones bajo las cuales es posible que los Estados mantengan sus cláusulas específicas anti-elusión. Cfr. Sanz Gómez, 2018, p. 254. Pues, como recuerda García Novoa (2015) el TJUE ha reconocido que “las cláusulas anti-elusión, analizadas de modo singular, pueden constituir limitaciones a las libertades comunitarias” (p. 42), por lo que “resumiendo

implementación de las políticas fiscales permanece como competencia propia de los Estados por lo que las interferencias entre dichas políticas e incluso de estas con los fundamentos del Derecho comunitario son posibles (García Novoa, 2015, p. 40). Estas diversas interacciones del ordenamiento comunitario con los ordenamientos de los Estados miembros, así como las que se producen entre los propios Estados, genera un gran oportunidad para que se presenten fricciones normativas así como vacíos de donde es posible derivar algunas interpretaciones que favorezcan actuaciones que, posteriormente, puedan ser consideradas incompatibles con el el Derecho comunitario. Todo ello, a la larga, se ha convertido en caldo de cultivo para quienes están al acecho de estas “oportunidades de arbitraje fiscal”.

Ahora bien, la respuesta institucional de Unión Europea respecto a las tensiones que se producen entre el ejercicio de las libertades comunitarias y las acciones de elusión tributaria perseguidas por los ordenamientos internos ha variado a lo largo de los años. En un primer momento, sobre todo, se hizo primar la libertad de circulación de bienes, capitales, servicios y trabajadores, por encima de las medidas internas dirigidas a combatir la elusión tributaria. Posteriormente, se ha admitido que la elusión daña las condiciones de libre competencia empresarial y es necesaria una acción positiva y coordinada, contra las prácticas de elusión fiscal<sup>787</sup>.

Los primeros intentos de definición<sup>788</sup> del fenómenos elusivo al interior de la UE, los encontramos en el año 2013 por la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios del

---

la doctrina del Tribunal de la Unión Europea sobre medidas internas anti-abuso y su incidencia sobre las libertades comunitarias, una medida nacional que restrinja la libertad de establecimiento puede estar justificada cuando tenga por objeto específico los montajes puramente artificiales cuyo objetivo sea eludir la aplicación de la legislación del Estado miembro de que se trate (sentencias ICI, C-264/96, de 16 de julio de 1998; Cremer de 11 de octubre de 1977 -125/76-, Emsland-Stärke GmbH de 14 de diciembre de 2000 – C110/99-, Halifax, de 21 de febrero de 2006 (As. C-255/02) o Cadbury-Schweppes de 12 de septiembre de 2006 (C-196/04)” (p. 44).

<sup>787</sup>En ese sentido, Sanz Gómez (2018) precisa que “El concepto de “elusión fiscal” y su tratamiento en la UE ha ido modificándose a medida que se reconfiguraba la relación entre prácticas elusivas y competencia empresarial. Se alcanza un punto de inflexión al consolidarse la idea de que es necesario actuar frente a las actuaciones elusivas para garantizar la igualdad de condiciones entre empresas: las empresas que eluden resultan más competitivas que las que cumplen si no hay una reacción de los poderes públicos; además, las empresas transnacionales tienen acceso a mecanismos de elusión fiscal fuera del alcance de las pymes. ” (p. 253).

<sup>788</sup> Decimos intentos de definición pues ya en anteriores Directivas se ha tratado el tema de la elusión para autorizar a no aplicar el régimen correspondiente como es el caso de las conocidas Directiva sobre reorganizaciones y sobre matriz-filial y sus cláusula antiabuso, y antes de la Sexta Directiva sobre IVA2 , de 1977, que se mantiene en la Directiva 2006/112/CE vigente. Cfr. Sanz Gómez, 2018, p. 253; sin que en ninguna de estas se haya incluido una definición de elusión. En el año 2012, ya se había percibido un mayor interés por los temas de elusión en la UE cuando se aprobó un Plan de Acción para reforzar la lucha contra

Parlamento Europeo<sup>789</sup> aunque, a nuestro juicio, tal definición adolece de propiedades no claras e intermedias que de alguna forma replican, todo lo estudiado sobre el fenómeno elusivo doméstico en páginas precedentes. Así, se dijo que la elusión era “una utilización legal pero indebida del régimen tributario para reducir o evitar responsabilidades fiscales” (*subrayado agregado*). Creemos que esta definición no hizo sino mantener el cariz de comportamiento lícito de la elusión (o de “zona gris” como señala Sanz Gómez, 2018) que se ha defendido por décadas en el Derecho Tributario pero que, como hemos visto, con el correr de los años ha ido superándose en gran parte de la doctrina.

A raíz, de la aprobación del Proyecto BEPS de la OCDE en el año 2013, se instó a los países a afrontar el desafío de modificar las reglas que estaban siendo usadas por las empresas para trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar los impuestos, recuperando principios de territorialidad que puedan permitir que los beneficios tributen en las jurisdicciones donde realmente se producen.

En el año 2016, y como un efecto definitivamente relacionado con todo el fenómeno desatado por el Plan de Acción BEPS<sup>790</sup>, se aprobó la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, la “*Anti Tax-Avoidance Directive*”, ATAD-I<sup>791</sup>, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, y a partir de lo dispuesto en su artículo 6, se aporta una nueva mirada al fenómeno elusivo al introducir una previsión general contra los negocios o conjuntos de negocios artificiosos o no genuinos cuya finalidad esencial sea la obtención de un ahorro fiscal contrario a los objetivos de la norma tributaria que hubiera debido ser aplicada. Sobre la base de estas disposiciones, y aunque no se trate de

---

el fraude fiscal y la evasión fiscal (aunque en él tampoco se encuentran definiciones) y con la Comunicación de la Comisión COM (2012) 209 final, de 08-05-2012 sobre Modernización de las ayudas estatales en la UE.

<sup>789</sup> Informe de 03-05-2013 sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI).

<sup>790</sup> Discrepan de este punto y más bien es una respuesta de la UE que no concilia con el multilateralismo que propicia BEPS Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A. (2017). 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?. En Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación, N° 407, p. 50.

<sup>791</sup> Texto discutido por el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) cuya versión final se acordó en su reunión del 17 de junio de 2016 y forma parte del paquete de medidas anti-elusión conocido como ATAP (“*Anti Tax Avoidance Package*”) y que incluye además una Propuesta de directiva intercambio automático de información fiscal país a país, medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva.

una definición precisa, es posible afirmar que en el estado actual de las cosas, la elusión como fenómeno internacional ha sido recogido en esta Directiva y ella ha sido concebida sobre la base de las propiedades de artificiosidad y propiedad que ya son comunes en el debate sobre los rasgos que revelan las conductas elusivas que no pueden ser admitidas en los ordenamientos por tratarse de conductas abusivas, estando en sintonía con la línea trazada por el TJUE<sup>792</sup>.

La elusión internacional, definida en sus características iniciales como el aprovechamiento indebido de dos o más ordenamientos y de las ventajas fiscales que estos ofrecen, para que mediante operaciones artificiosas<sup>793</sup> se consiga no tributar en las jurisdicciones donde se generan los beneficios, implica, como ha señalado Yáñez V. (2008)<sup>794</sup> “la alteración de las circunstancias de hecho y de derecho (“los elementos de conexión”) que determinan cuál será el orden jurídico competente para regir una determinada cuestión”, por ello concluye que en “la elusión internacional lo que se usurpa no es una norma particular del ordenamiento, sino al ordenamiento nacional como un todo” (p. 286).

Así pues, a partir del Plan de Acciones BEPS y su impacto tanto internacional como en los ordenamientos internos, no solo de los países de la OCDE sino de quienes no forman parte de ella, se dice que se ha instaurado un nuevo paradigma en la tributación que viene definido por las decisiones que los Estados están adoptando para desterrar las prácticas que son consideradas abusivas, que es a, a nuestro juicio, la versión actual mejor avenida de las operaciones de elusión<sup>795</sup>. A ello se une una generalización a nivel de la jurisprudencia que consagra la legitimidad de la lucha que los Estados implementan con normas internas para controlar la elusión e incluso, se avanza, en la reflexión sobre la posibilidad de contar con una herramienta común. Estado actual de las cosas a la que

---

<sup>792</sup> Lenaerts, K.(2015). *The concept of ‘Abuse of Law’ in the Case of the European Court of Justice on Direct Taxation*. En *Maastrich Journal of European and Comparative Law*, pp. 329-351.

<sup>793</sup> Artificios que, por otro lado, podrían incluso corresponder a operaciones de evasión pues como señaló el exministro de Hacienda británico, Denis Healey en el ámbito internacional “la diferencia entre evasión y elusión fiscal es el grosor de una pared de cárcel”, es decir que adquieren débiles matices que dificultan su distinción. Cfr. García Novoa, 2015, pp. 38-39.

<sup>794</sup> Yáñez V., F. (2008). *La Elusión Fiscal y los medios para combatirla*. En *Ponencias de XXIV Jornadas Latinoamericana de Derecho Tributario*, Ed. Asociación Venezolana de Derecho Tributario e Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Memorias Isla Margarita Venezuela, 2008, p. 286.

<sup>795</sup> Ver en similar sentido a Zalasiński, Alan. (2008). *Some Basic Aspects of the Concept of Abuse in the Tax Case Law of the European Court of Justice*. En *Intertax*, Vol. 36, N° 4, pp. 156- 167.

contribuye, también, el impacto de la nueva jurisprudencia del TJUE de 26 de febrero de 2019 (en los denominados casos “Dinamarca”), cuyos pronunciamientos reconocen la identificación de la elusión con el concepto de abuso del derecho en materia fiscal así como reconoce la existencia de una cláusula general como un “principio del Derecho Europeo”, que además resultaría aplicable de manera directa.

### **3.2 Facultades especiales de la Administración tributaria para los casos de abuso o elusión tributaria.**

Toda Administración tributaria, como se estudió en el Capítulo 1, cuenta dentro de sus poderes ordinarios con prerrogativas de control y fiscalización del cumplimiento tributario de los contribuyentes. Estas facultades están, obviamente, destinadas a descubrir los eventuales comportamientos evasores y de sustracción al cumplimiento debido<sup>796</sup> pues, la actividad administrativa en esta materia no se reduce a procedimientos pasivos de recaudación de los recursos públicos tributarios sino que, fundamentalmente, implica el despliegue de actividades que garanticen la adecuada contribución, en la justa medida de lo que la ley dispone, de todos los sujetos obligados a ello. La actividad administrativa, pues, cristaliza el deber constitucional de contribuir de acuerdo con la capacidad económica de cada uno.

Ahora bien, la cuestión puntual que se aborda en este acápite no guarda relación con el control del cumplimiento que podríamos denominar “ordinario” sino de aquél destinado a reconducir las situaciones en las que los tributos se cumplen pero sobre la base de operaciones que sin ser *prima facie* ilícitas conllevan comportamientos de elusión.

Como se ha visto, la elusión tributaria implica la utilización abusiva de formas jurídicas artificiosas y negocios jurídicos de manera diferente a las usuales, por lo que las posibilidades de construir operaciones y estructuras negociales que produzcan efectos elusivos son variadas y, francamente, incontables<sup>797</sup>. Está claro que la respuesta del

---

<sup>796</sup> Una de las tareas constantes de toda Administración tributaria siempre ha sido detectar a los omisos a las declaraciones y consecuentes autodeterminaciones tributarias que establecen las leyes tributarias. Conseguir reducir la franja de todos aquellos que ubican fuera de la ley (tanto evasores como agentes de economías informales) y que escapan a la aplicación de las disposiciones tributarias, es una meta permanente para los entes administrativos.

<sup>797</sup> “(...) el deseo de obviar la aplicación de las normas tributarias, o de conseguir una minoración de las cargas fiscales, determina que los particulares agudicen el ingenio y recurran a las más diversas argucias con el fin de eludir la aplicación de las normas tributarias abusando de las formas jurídicas” Tejerizo, 2012, p. 110.

legislador no puede ser de anticiparse a ellas o de modificar las normas cuando estas, por error o falta de técnica, propician interpretaciones tendenciosas<sup>798</sup>. Más aún sí, como es sabido, los comportamientos elusivos distorsionan gravemente la aplicación del principio de capacidad económica que es central en el Derecho Tributario<sup>799</sup>.

Muy por el contrario, reposa en las tareas de la Administración tributaria, y representa un desafío colosal, anticiparse a estas conductas difícilmente previsibles por la propia dinamicidad de los mercados, de la economía y la propia dedicación que asesores fiscales ponen en diseñar estos esquemas elusivos<sup>800</sup>.

Pero lo que no puede estar en duda, es que la Administración tributaria debe “desmontar” las realidades jurídicas creadas por los contribuyentes para dejar al descubierto la esencia de las operaciones por ellos realizadas. Es ahí donde surge la interrogante de si son suficientes las facultades ordinarias de control y fiscalización del cumplimiento tributario o si es necesario que las Administraciones tributarias estén provistas de herramientas adicionales no solo que las faculten a realizar investigaciones y controles exhaustivos y premunidos de prerrogativas que den legitimidad a su actuación sino que, además, se produzcan dentro de un marco normativo garantista que suponga que, de ningún modo, se producirá afectación a los derechos de los contribuyentes<sup>801</sup>.

Visto así el asunto, el debate está servido. Por un lado, se sabe que los contribuyentes no están obligados a realizar los hechos imposables y pueden alcanzar resultados económicos similares sin haber “formalmente” realizado el hecho imponible definido por la ley (por lo que lo importante será determinar que los medios usados para alcanzar dichos resultados equivalentes son lícitos). Pero también, del otro lado, el ordenamiento tributario no puede permitir que las formas jurídicas elegidas consigan sortear o esquivar

---

<sup>798</sup> Piensan distinto Falcón y Tella, Ferreiro Lapatza, Simón Acosta, entre otros, para quienes los problemas que se quieren denominar de elusión son de responsabilidad del legislador quien es el único llamado a corregir estas situaciones. Así, se afirma que “El fraude a la ley debe combatirse con diligencia legislativa y con el uso de una depurada técnica jurídica” Simón Acosta, 1998, p. 52.

<sup>799</sup> Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 8.

<sup>800</sup> El rol de los asesores fiscales en esta materia define, en muchos casos, estrategias que arropadas bajo una “ingeniería fiscal” o “ingeniería financiera” transitan entre formas de fraude tributario hasta el delito fiscal. Son conocidos algunos escándalos de grandes empresas que han dejado en evidencia el comportamiento de las firmas auditoras y asesoras tributarias (por ejemplo, en el 2001 el escándalo de Enron en los EE.UU, y el del Banco Cantonal de Ginebra, en el 2003, por citar solo algunos).

<sup>801</sup> Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional al señalar que “la practicabilidad o conveniencia administrativa o la necesidad de evitar manipulaciones de los sujetos para reducir su deuda tributaria no justifica vulneraciones del principio de capacidad que no sean proporcionadas y que van más allá de lo necesario para reaccionar contra tales comportamientos” (STC 255/2004, de 23 de diciembre, FJ 6).

los efectos de las normas tributarias sin consecuencias jurídicas a pesar de que todo lo realizado solo se justifica por el propósito elusivo.

En este aspecto, es elocuente lo dicho por González García (2006) sobre que

una serie de circunstancias que, de un lado, animan de forma resuelta a combatir esa lacra social [el fraude a la ley tributaria] con todos los instrumentos jurídicos de que dispone el moderno Estado Social y Democrático de Derecho; al tiempo que, de otro advierten que esa lucha es extraordinariamente difícil, no solo por la cantidad y calidad del contingente ‘enemigo’ (los magníficos bufetes de abogados tributaristas que pueblan la tierra), sino, y especialmente, por que nos enfrentamos a un concepto escurridizo (...) que además rara vez se presenta solo sino rodeado de una corte de acompañantes bicéfalos (negocio indirecto y simulación fundamentalmente), por lo que la prueba de su realización, aunque lográramos ponernos de acuerdo en su definición, seguiría siendo difícil.” (p. 385)<sup>802</sup>

En ese escenario, hay una tarea de ponderación de intereses que el ordenamiento jurídico afronta y debe resolver<sup>803</sup>. La calificación de los hechos llevados a cabo por los contribuyentes estará en juego y justo es reconocer que no habrá coincidencia entre los que los particulares aduzcan y la Administración califique. Es un caso especial de calificación, o “recalificación” de los hechos, y lo que está en juego es poder determinar si los actos o negocios jurídicos realizados por los contribuyentes deben tributar por quedar atrapados por las mismas normas que quisieron evitar<sup>804</sup>.

---

<sup>802</sup> El comentario está hecho por el autor con referencia al fraude a la ley, porque como hemos visto en páginas precedentes, es la figura que él consideraba más adecuada para definir las conductas que el Derecho tributario debía repudiar. Al citarlo entendemos que sus comentarios son perfectamente aplicables a una reflexión general y, en nuestro caso, igualmente aplicable al concepto más amplio de elusión que hemos planteado.

<sup>803</sup> Desde luego, “La administración como tutora y garante del interés público, que en esta materia se expresa a través de la ley (reserva de ley) no puede tener otro ‘punto de vista’ que el recogido en la ley (...) el deber del funcionario es interpretar y aplicar la ley correspondiente ...” (González García, 2006, p. 386). Pero también, los contribuyentes defenderán su libertad de actuar dentro de los márgenes de la legalidad, aprovechando y propiciando la organización de sus actividades para conseguir el menor costo tributario, en uso de su autonomía privada. La cuestión pues está en que el ordenamiento tributario aunque reconozca tales libertades civiles y económicas no puede admitir el ejercicio abusivo de estas como tampoco permanecer inerte ante la actividad de los dirigida a eludir las obligaciones tributarias que corresponden a todos.

<sup>804</sup> En esta tarea, como Rosembuj (1999) señala, la Administración tributaria debe recalificar “conforme a los efectos jurídicos intrínsecos de la actuación llevada a cabo por los interesados, aunque sea contraria o independiente de la calificación que estos le otorgaron (...) en base a argumentos de contenido jurídico, tomando en debida consideración para ello los *efectos jurídicos* atribuidos por los interesados ...” (p. 185)

Este problema ha recibido diferentes respuestas por parte de los ordenamientos. Todos los Estados, conscientes de la afectación a sus erarios, están de acuerdo en que las Administraciones tributarias deben contar con facultades especiales para luchar contra el fraude fiscal en general<sup>805</sup>. El acuerdo no se produce, sin embargo, cuando se trata de elegir cuál es la fórmula idónea.

Las respuestas de los ordenamientos han sido distintas según pertenecen a tradiciones jurídicas diferentes. Explica Brown (2012: p. vii) que, en los países con tradición del *common law*, la respuesta ha sido dada desde un enfoque más activo, permitiendo que los tribunales cuenten con un margen de interpretación de las normas y apreciación de los esquemas de los contribuyentes para valorar si los *steps* seguidos se justifican, y si existen propósitos negociales que permitan explicarlos<sup>806</sup>. En cambio, en los países con tradición del derecho civil, la respuesta ha sido de una mayor resistencia a apartarse de los textos normativos y de la literalidad que ellos suponen para desconocer las operaciones de los contribuyentes con las que han tomado ventaja fiscal<sup>807</sup>.

En efecto, en los países con tradición del *Common Law* la lucha contra el fenómeno del *tax avoidance* ha sido a través del desarrollo de criterios y principios jurisprudenciales que han permitido la construcción de toda una teoría alrededor de la cual es posible

---

<sup>805</sup> Usaremos, en adelante, la expresión fraude fiscal en un sentido amplio y comprensivo de todas las conductas que exigen una reacción por parte del ordenamiento sea que sea para simplemente desconocer las operaciones sea para llegar a sanciones penales. O sea en el sentido que lo ha usado no solo algunas normas del ordenamiento español, sino también la jurisprudencia española y la de la TJUE.

<sup>806</sup> Como hemos visto en páginas precedentes, en la primera mitad del siglo pasado, fue en el seno de la jurisprudencia norteamericana e inglesa donde se desarrollaron las doctrinas antielusivas más importantes y que, aún hoy en día, siguen orientando el análisis y evaluación de las conductas que no pueden ser toleradas.

<sup>807</sup> Se ha insistido en diversas ocasiones que detrás de estos planteamientos sobre lo que corresponde o no hacer frente a estas formas de afectación a la recaudación, existe un problema ideológico. Ruiz Almendral y Seitz (2004) señalan que detrás está “una ideología subyacente que impregnaría tanto la jurisprudencia como el propio debate que acompaña el establecimiento, reforma e interpretación de las normas anti-fraude, o se achaca a la jurisprudencia el llegar a conclusiones acerca de si ha habido o no fraude a partir de ideas preconcebidas ...” (p.7). Y es que el principio de legalidad llevado a extremos, sin duda, expresa un positivismo jurídico rígido, que defiende un apego estricto a la literalidad de la norma, por lo que cualquier cosa que no esté dicho en ella habilitaría cualquier otra conducta tributaria de los sujetos. En ese sentido, todo se reduce a un problema de la ley, sobre la cual el legislador es responsable. Simón Acosta (1998) ha dicho “Lo que no me parece admisible es que la incapacidad del legislador o la ciencia jurídica tributaria para elaborar conceptos o hechos imposables que recojan adecuadamente las capacidades económicas gravables, haya de suplirse por la labor creativa e innovadora de quienes tienen encomendada la aplicación del Derecho Tributario. Por otra parte no me parece correcto disimular la prohibición de la creación de normas en sede aplicativa con el recurso de la calificación económica del hecho imponible. Es lo mismo ampliar analógicamente las normas que desfigurar el hecho para forzar su entrada en el ámbito de aplicación de la norma. La calificación de los hechos no puede ser realizada con otros criterios que los utilizados por la ley para delimitar el hecho imponible.” (p. 52, nota a pie 21).

determinar lo que está permitido y aquello que no puede ser aceptado, aun cuando se defienda la tan conocida libertad para organizar libremente los asuntos económicos. Tales precedentes jurisprudenciales, hitos en la construcción de una fuerte doctrina acerca de la complejidad de las operaciones con las cuales se perpetran los actos de elusión, han marcado los contornos de una figura difícil de encapsular en una única teoría pero que, en la práctica, ha permitido desmontar estructuras abusivas. Los aportes de las doctrinas del *substance over form*, *business purpose test*, y *steps transactions* son tan importantes que han impactado en todas las jurisdicciones y en la normativa de diferentes jurisdicciones a nivel mundial y son consideradas auténticas “*judge-made*” normas antielusivas<sup>808</sup>

En cambio, los países con tradición de Derecho continental, con más apego a la formalidad de las normas y su interpretación, definitivamente se inclinaron más a adoptar criterios más seguros y previsibles para tratar la elusión (Wahn Pleitez, 2011). En estos países el desarrollo y la madurez de las normas antielusivas ha seguido una pauta más lenta, pero es claro que, en el momento actual, viven su periodo de plenitud y expansión.

Ahora, a pesar de la inicial resistencia fruto de cierto nivel de formalismo que puede derivarse del *Civil Law* o Derecho continental, los Estados no han estado dispuestos a aceptar que los contribuyentes puedan, de modo unilateral, socavar los principios según los cuales la carga fiscal debe distribuirse de manera justa entre todos los contribuyentes, ni permitir que las cargas tributarias solo recaigan en “aquellos que no pueden o no desean contratar sofisticadas asesorías para establecer refugios fiscales y otros tipos de vehículos que bordean el funcionamiento de la ley” (Brown, 2012, p. vii<sup>809</sup>)<sup>810</sup>. Aunque la respuesta

---

<sup>808</sup> Prebble y Prebble (2012), explican que las “*judge-made GAAR*” o “*judicial GAAR*” serían aquellas reglas derivadas de la jurisprudencia que guardan similitud con las “*statutory GAARs*” que vienen a ser propiamente las normas de derecho positivo dirigidas al combate de la elusión. Cfr. Prebble, Zoe y Prebble, John. (2012). *The Morality of Tax Avoidance*. Victoria University of Wellington. Faculty of Law Research Papers. Volume 2, Issue N° 2, p. 704.

<sup>809</sup> La autora considera que estos comportamientos elusivos se han convertido en una seria amenaza a la capacidad de gobernar de los Estados. Afirma así que un componente crucial de la soberanía es la capacidad de recaudar ingresos para satisfacer las necesidades sociales y de infraestructura de sus constituyentes. “Evitar las leyes debidamente promulgadas representa una amenaza para el funcionamiento de una sociedad libre en beneficio de un pequeño grupo de miembros que buscan el privilegio de trasladar su carga fiscal a otros para competir más efectivamente en el mundo del comercio” (Brown 2012, p. viii).

<sup>810</sup> En similar sentido, Ruiz Almendral (2006) y autores citados por ella: “La desigualdad generada por las maniobras en fraude de ley comienza en realidad desde el momento en que se planifica la operación, pues por un lado los contribuyentes con rentas más elevadas se encuentran en mejor posición para planificar estrategias de fraude, y por otro, determinadas clases de rentas se prestan más a éstas por estar menos controladas” (p. 24 y nota a pie 3).

de los distintos países del *Civil Law* ha sido diferente, en algunos de hace muchas décadas y en otros de modo más reciente, al día de hoy casi todos cuentan con una herramienta concreta en sus ordenamientos para combatir la elusión tributaria.

Debe quedar claro, entonces, es que, en mayor o menor medida, con diferentes opciones y grados de reacción, los países han optado por alguna estrategia para defenderse y proteger la recaudación ante las operaciones que de forma indebida y artificiosa pretenden librar a los sujetos de la aplicación de los tributos que de acuerdo a ley les corresponden. Finalmente, esta preocupación se sustenta en velar por la eficacia de los sistemas tributarios que dependen de su capacidad de asegurar la justicia en la distribución de la carga tributaria, pues de lo contrario se pone en riesgo su propia legitimidad frente a los ciudadanos<sup>811</sup>.

La capacidad contributiva es, pues, junto al principio de legalidad la “estrella polar” de todo sistema tributario (González García, 2006, p. 387), de ahí la necesidad de que la Administración Tributaria pueda hacer algo para detener los avances de fórmulas elusivas y reordenar el equilibrio que debe primar en todo sistema en el que se debe conciliar la necesidad de los recursos públicos con el reparto justo de la carga tributaria, siempre con respeto de los derechos de los contribuyentes.

Se plantea, entonces, la cuestión de si a partir de la importancia crucial que se reconoce al principio de capacidad económica, la Administración tributaria podría actuar para restablecer el orden quebrado con la actuación elusiva. La respuesta a primera vista, por supuesto, parece que así debiera ser. Sin embargo, es importante tener presente que en el Derecho tributario, junto a los principios de capacidad económica, igualdad y solidaridad también gravita con decidida importancia el principio de legalidad, por lo que ni las actuaciones administrativas pueden obviarlos, aplicando tributos ahí donde estos no estuvieran regulados<sup>812</sup>.

---

<sup>811</sup> La legitimidad es un elemento definitivo para siquiera intentar minorar el impacto de las conductas de elusión. Ante un Estado que no es capaz de aplicar con justicia los principios de la tributación, el incentivo y el pretexto están ofrecidos a los malos contribuyentes.

<sup>812</sup> Este punto ha sido controvertido ante los tribunales, estableciéndose que “no se puede apelar al principio de capacidad económica para hacer prevalecer unas consecuencias tributarias de la operación que no eran las expresamente previstas y establecidas por el legislador, ya que la capacidad contributiva que el art. 31.1 de la Constitución proclama como principio de justicia tributaria es, ante todo, un mandato dirigido al legislador, que ciertamente puede ser utilizado como criterio interpretativo, pero que por sí misma no puede fundar una obligación tributaria, que necesariamente requiere el concurso de la ley, puesto que en materia tributaria sólo el legislador establece la frontera de lo justo e injusto, sin más límites que el respeto a los principios constitucionales, siendo incompatible con las exigencias del Estado de Derecho que la

A lo largo de los años, finalmente, las diferencias entre las doctrinas antifraude o elusión en los países con tradiciones del *Common Law* y del *Civil Law* han ido desapareciendo. Por ello, se habla de una “difuminación de las tradicionales diferencias entre el derecho continental – norma general anti-abuso- y el *common law*-interpretación judicial, pues en el primero cobra creciente importancia dicha interpretación y en el segundo hay algunos intentos relevantes de codificación, que en buena medida surgen como respuesta a la crisis de algunas interpretaciones jurisprudenciales” (Ruiz Almendral, 2006, p. 20)<sup>813</sup>.

Ahora bien, en la Europa continental, los inicios de la lucha contra las conductas elusivas, los encontramos en la conocida Ordenanza Tributaria Imperial alemana de 1919 que condensó “el legítimo deseo de sustraer las normas fiscales de la tutela que sobre ellas ejercía el Derecho Civil” (González García, 2006, p. 390). En tal momento, los principios del Derecho Civil significaban una defensa a ultranza de la libertad económica y siendo el Derecho civil el derecho dominante, el Derecho tributario parecía no tener ningún espacio para autorregularse, viéndose invadido por los conceptos e instituciones civiles.

Explica González García (2006) que, en el contexto descrito, la Ordenanza alemana se ubicó como parte del movimiento interpretativo del “significado económico de las normas tributarias” (p. 390), según el cual, al interpretar las normas tributarias debía tomarse en cuenta “su finalidad, su significado económico y el modo de desenvolverse de las situaciones reguladas” (artículo 4 de la Ordenanza alemana de 1919). Asimismo, la norma alemana se basó en la concepción del “abuso” para reconocer los casos que

---

Administración se convierta en intérprete de la justicia tributaria para establecer por sí misma y al margen de la ley qué situaciones deben soportar el impuesto o en qué medida deben hacerlo”. Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 16 de abril de 2001 (recurso 1479/1998, FJº 7).

<sup>813</sup> En el 2006, Ruiz Almendral comentaba cómo en EE.UU y el Reino Unido la materia tributaria estaba altamente reglamentada. A la fecha, no solo se trata de reglamentación tributaria sino específicamente de la recepción normativa de verdaderas normas antielusión. En otros términos, a pesar de su tradición los países del *Common Wealth* han visto por necesario incorporar normativa expresa para afrontar los casos de elusión. Es el caso de EE.UU que en marzo de 2010 en el “*Health Care and Education Affordability Reconciliation Act of 2010*” (norma con la que se reforma el sistema de salud estadounidense) se incluye una modificatoria al Internal Revenue Code que incorpora la norma antielusiva bajo las consideraciones de la sustancia económica de las operaciones para lo cual se evaluará si producto de la transacción realizada efectivamente cambia la posición económica del contribuyente diferente del simple ahorro fiscal, y que al realizar la operación el contribuyente tenga una intención diferente al solo ahorro fiscal. En Reino Unido se incorporó en el 2013, mediante el *Finance Act 2013*, tras la propuesta realizada por el conocido Informe Aaronson. Aaronson, G. (2011). *GAAR Study: A Study to Consider Whether a General Anti-Avoidance Rule Should Be Introduced into the UK Tax System*. London: HM Treasury.

debían ser combatidos y dispuso en su artículo 5 que “en caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos”<sup>814\_815</sup>.

Esta primera versión de cláusula o norma antielusiva general<sup>816</sup>, supuso la conjunción de dos herramientas antifraude: la primera de la mano de una técnica interpretativa<sup>817</sup> y la segunda a partir del establecimiento, en la fase calificador de las normas, del supuesto de abuso. El abuso, que se ha mantenido en las siguientes versiones de la Ordenanza alemana<sup>818</sup>, ha sido interpretado por la jurisprudencia alemana como un “abuso en las posibilidades de configuración jurídica” lo que ocurre cuando se usa una forma jurídica inadecuada al fin económico “perseguido por las partes, que pretende obtener una ventaja tributaria y que no se puede justificar por otras razones económicas o extratributarias”<sup>819</sup>.

---

<sup>814</sup> En el segundo párrafo se señalaba que habría abuso si concurrían tres requisitos: a) elección de formas o negocios jurídicos insólitos, que no correspondieran a los hechos o relaciones económicas que se llevan a cabo; b) que las partes obtengan el mismo resultado, desde el punto de visto económico, que habrían obtenido de haber adoptado la forma jurídica correspondiente a las relaciones económicas; y, c) que se mínima la importancia de las desventajas jurídicas de la vía adoptada. Cfr. Schuster, Carla. (2001). La Ordenanza Alemana, Madrid: Colex.

<sup>815</sup> Este párrafo se convirtió en el 10 de la Ordenanza alemana de 1931 y, finalmente el párrafo 6 de la Ley de Adaptación fiscal de 1934. Este régimen quedó derogado en 1977 por la actual Ordenanza (*Abgabenordnung*) en la que se mantiene la idea de abuso pero con algunos ajustes. El texto actual está en el artículo 42.1.

<sup>816</sup> Se cita frecuentemente la Ordenanza alemana como el primer precedente de una norma antielusiva. Sin embargo y, paradójicamente, un país con tradición del *Common Law*, como es el caso de Nueva Zelanda, introdujo en 1878 la que podría considerarse la más antigua norma antielusiva. *Vid.* Prebble, Zoe y Prebble, John. (2012). *The Morality of Tax Avoidance*. Victoria University of Wellington. Faculty of Law Research Papers. Volume 2, Issue N° 2, p. 704.

<sup>817</sup> Hace notar Báez (2009) como en la doctrina alemana es de aceptación que “sólo conociendo los límites de la actividad interpretativa y resolviendo el problema de los conceptos jurídico privados en el presupuesto de hecho de las normas tributarias, puede determinarse, de forma metodológicamente consistente, el ámbito de aplicación de las cláusulas generales antibuso” (p. 42 y nota a pie 34).

<sup>818</sup> De acuerdo con el texto vigente, Sección 42 (1) del Código Federal de procedimientos tributarios (*Abgabenordnung*) según la cual “1. La ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica, En caso de tal abuso, la obligación tributaria nacerá para el contribuyente como si éste hubiera elegido la estructura legal adecuada a los hechos económicos. 2. La subsección 1 se aplica a menos que su aplicación esté expresamente excluida por la ley” (Tomado de p. Prebble, Zoe y Prebble, John. (2015). Comparando la Norma antielusiva general de la Ley del Impuesto a la renta con la doctrina de abuso de Derecho del *Civil Law* (Parte I). En *Ius Et Veritas*, N° 50, p. 158).

<sup>819</sup> Extractos de sentencia del Tribunal Financiero Federal de Alemania (BHF) 27-07-1999, BStBI 1999, 769, 770, citada por Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 16, nota a pie 39. Sobre el alcance de los criterios de abuso en la configuración jurídica en la jurisprudencia Alemania también se puede revisar Prebble, Zoe y Prebble, John. (2015). Comparando la Norma antielusiva general de la Ley del Impuesto a la renta con la doctrina de abuso de Derecho del *Civil Law* (Parte I). En *Ius Et Veritas*, N° 50, pp. 154-173).

En resumidas cuentas, ante un sistema en el que imperaba, por influencia del Derecho civil, una corriente formalista en la concepción del Derecho, la propuesta de la doctrina tributaria alemana fue la de justificar la necesidad de usar una interpretación de las normas tributarias que reconociera la particularidad de los hechos imposables contenidos en ellas, de innegable cariz económico, cuestión que, a juicio de la nueva doctrina que inspiró esta norma, no podía dejar de ser tomada en consideración<sup>820</sup>. La llamada interpretación económica o consideración económica<sup>821</sup> puede resumirse en que el intérprete debe guiarse por la verdadera naturaleza económica del hecho imponible que expresa una determinada capacidad económica que el legislador ha querido gravar, dejando de lado las figuras jurídicas que se hubieran usado en el texto normativo<sup>822</sup>.

Ahora bien, el problema de la interpretación de la norma tributaria, como hemos visto en el Capítulo 2, ha planteado, en su momento, la discusión acerca de la naturaleza de las normas tributarias y si estas merecían, como defendían algunos, una interpretación restrictiva. Sin embargo, desde que se difundió el pensamiento de Vanoni<sup>823</sup>, quedó esclarecido, y aceptado, que no era necesaria una interpretación diferente pues la norma tributaria tenía una naturaleza jurídica ordinaria, debiendo entonces aplicar la técnica interpretativa general prevista en el Derecho. Desde luego, interpretar la norma exige tener claro cuál es el interés tutelado por ella “pues toda interpretación tenderá a la realización de los valores y de los intereses que se estiman protegidos por la ley” (Tarsitano, 2003, p. 419). El pensamiento de Vanoni, pues, completaba con esta idea su tesis y concluía que una interpretación solo podía ser exitosa si se toma en cuenta la función que la ley pretende desarrollar y los fines que se propone alcanzar<sup>824</sup>.

---

<sup>820</sup> La Ordenanza alemana de 1919 recogió fundamentalmente las ideas de Enno Becker y Kurt Ball (Báez, 2009, p. 81).

<sup>821</sup> Según Ruiz Almendral (2006) “la consideración económica pretendía dar solución, de forma conjunta, a dos problemas interpretativos en materia tributaria: por un lado el de la interpretación de los conceptos utilizados en este ámbito procedentes de otras ramas jurídicas y, por otro, la relación entre el hecho imponible (*gesetzlichen Tatbestand*) y la materia imponible u objeto del tributo (*Sachverhalt*).

<sup>822</sup> Tal como precisa Báez (2009, p. 80) es muy difícil tratar de resumir en unas pocas ideas la tesis de la interpretación económica no solo por su complejidad sino porque ni siquiera entre sus seguidores existe una versión común.

<sup>823</sup> Su obra, *Natura ed interpretazione delle Leggi tributarie*, fue publicada por primera vez en Padua en 1932, en la que defendió la aplicación de la hermenéutica ordinaria con la que en el Derecho se interpretan las demás normas.

<sup>824</sup> Vanoni, E. (1973). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, Madrid: IEF, p. 270, citado por Tarsitano, 2003, p. 420.

La “interpretación económica”, la “interpretación según la realidad económica” o el “criterio económico” para la interpretación de la norma tributaria tuvo raíz no solo en la escuela alemana sino también en la escuela italiana de Pavía cuya propuesta fundamental fue que el Derecho tributario no debía desatender la funcionalidad de la capacidad contributiva manifestada en los hechos impositivos (razón por la cual se la identifica como la “interpretación funcional”). Aun con diferencias de expresión y matices Griziotti, Vanoni, Pugliese y Jarach<sup>825</sup>, exponentes de esta escuela, “propiciaron el carácter imperativo del resultado económico, con el mérito de colocar, en el centro de la escena, la necesidad de capturar la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas” (Tarsitano, 2003, pp. 468-469).

En el diseño de los hechos impositivos es evidente que se toman en cuenta “indicios, actos o negocios procedentes de otras ramas del Derecho”<sup>826</sup> y si estos son elegidos es porque expresan una capacidad económica que el legislador quiere gravar. Los hechos impositivos condensan realidades económicas, y esta característica es la que origina el debate sobre si, una vez recogidas estas realidades económicas en las normas, ellas mutan a una realidad juridificada (por tanto sometida a una apreciación interpretativa similar a la de cualquier presupuesto normativo) o si se puede habilitar una interpretación que regrese a la realidad subyacente (la económica) y tome de ella elementos para reconstruir la capacidad económica que se ha querido gravar y aplicar los tributos en consecuencia, que es lo que viene a proponer la interpretación económica.

El uso dado a esta interpretación terminó por desacreditarla (Ruiz Almendral, 2006, pp. 30-31), aunque no fueron pocos los países que, en su momento hicieron eco de ella. En España, la primera versión de la LGT se inspiró en este modelo de interpretación, recogiendo en el artículo 25<sup>827</sup> que para calificar los hechos realizados por las partes se

---

<sup>825</sup> Jarach (1971) sostiene en su conocido libro “El Hecho Imponible” que este, desde un punto de vista dogmático-formal, es siempre un hecho y nunca un negocio, es decir, que no se reconoce a la voluntad de las partes más que una influencia indirecta sobre el nacimiento de las obligaciones impositivas; desde el punto de vista dogmático-sustancial es un hecho de naturaleza económica, en base a cuya magnitud se mide la obligación, según el principio de la capacidad contributiva”. Por lo que a su juicio, en “todos los impuestos (...) la relación económica privada es el presupuesto de hecho de la obligación”, p. 144 y 145.

<sup>826</sup> Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 9. Explican los autores que estas discusiones sobre la forma en que estos supuestos normativos traídos de otras ramas del Derecho debían ser interpretados, es parte del problema principal de interpretación discutido en el Derecho Tributario. Desde la doctrina alemana se ha dicho que estos problemas no se tratan de preferencia (de uno u otro derecho) sino de *precedencia* del Derecho privado sobre el tributario. *Vid* nota a pie 8, p. 9.

<sup>827</sup> Cabe mencionar que el artículo 25 en la redacción original del la LGT de 1963, se encontraba en el Título I, Capítulo II, sección segunda denominada “Interpretación”. La interpretación y la calificación son dos

debía atender a la “verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible”<sup>828</sup>.<sup>829</sup>, esta norma fue derogada en el año 1995, después de haber sido duramente criticada por años por la doctrina española<sup>830</sup>. Sin embargo, como señala Báez (2009) la tesis original de la interpretación económica estaba “totalmente desvinculada del método jurídico” por lo que sus resultados difícilmente se podían compartir; sin embargo, a partir de los años sesenta esta teoría fue reformulada y atenuada en Alemania, aunque en la

---

momentos de la misma fase aplicativa de las normas tributarias y, por ende, como señala Báez (2009:36) no es posible entender la calificación económica sin haber recurrido previamente a una interpretación económica. De tal modo que, si bien la referencia primera a la adopción recepción de las teorías expresadas en la Ordenanza alemana en España es citando el artículo 25 LGT la aplicación de este artículo presuponia usar, también, la interpretación económica. Detalla el autor que el proyecto de LGT sí se incluía expresamente en el art. 24.1 la alusión a que “Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en derecho y teniendo en cuenta su finalidad económica y los principios de justicia que las inspiran”, mas este parágrafo no fue parte del texto final.

<sup>828</sup> El apartado primero del artículo 25 establecía que “el impuesto se exigirá con arreglo a la verdadera naturaleza jurídica o económica del hecho imponible”. En el apartado segundo se complementaba señalando que si el hecho imponible consistía en un acto o negocio jurídico “se calificará conforme a su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados, prescindiendo de los defectos intrínsecos o de forma que pudieran afectar a su validez”. Finalmente en su tercer apartado se decía que si el hecho imponible se establecía atendiendo a conceptos económicos “el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones y relaciones económicas que, efectivamente, existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen”.

<sup>829</sup> Bajo esta dicción, Palao Taboada entendió que el legislador daba una autorización directa al recurso analógico, por lo cual este autor cuestionaba que se regulara aparte el fraude a la ley como una excepción a la prohibición de analogía. Cfr. Palao Taboada, 1997, p. 241. En otro momento, se refería a esto señalando que el artículo 25 LGT de la calificación del hecho imponible constituía “un fraude de ley al fraude de ley”, dado que con el procedimiento de calificación se superaban todos los problemas que planteaba el procedimiento de fraude a la ley que regulaba el artículo 24 LGT. Palao Taboada, C. (1998). ¿Existe el fraude a la ley tributaria? En Revista Contabilidad y Tributación, N° 182, p. 7. Citado por Báez, 2009, p. 36.

<sup>830</sup> La doctrina clásica rechazó de plano la incorporación de la interpretación económica. Es el caso del profesor Sainz de Bujanda, Fernando. (1966). Naturaleza del hecho imponible. En Hacienda y Derecho, Volumen IV. Madrid: Instituto de Estudios Políticos. De igual forma, Albiñana García-Quintana (1979). La interpretación económica de las leyes tributarias. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, N° 144, p. 1388-1389. Rosembuj (1999) también se mostró en contra de la calificación económica y sustentaba que la tarea recalificadora de los actos realizados con fines elusivos somete a la exigencia de adecuar “la subsunción del hecho a su realidad jurídica, que no económica, sea para aceptarla o descalificarla.” (p. 185), de lo contrario se caería en peligros de arbitrariedad de esta recalificación, argumentando finalmente que de permitirse un proceder distinto de la Administración ello sería “en base a una pretendida y superada autonomía de la Ley Fiscal respecto a la Ley Ordinaria de Derecho privado” (p. 185). Aunque como fue matizado por Palao Taboada (1995) “Las consideraciones precedentes no excluyen, en modo alguno, que en la calificación (al igual que en la interpretación de la ley) se tome en consideración el significado económico de los negocios o hechos realizados” (p. 19). Palao Taboada aunque no defendía la calificación económica pero no dejaba de reconocer que pueda importar tener presente el significado económico de los hechos realizados.

doctrina española se mantuvo la férrea crítica “anclada” en los presupuestos de su formulación original<sup>831</sup>

Un dato curioso es que, si bien en la Ordenanza alemana de 1919 se recogieron las ideas de autores como Enno Becker, este postulaba que una norma como la contenida en el artículo 5 no era necesaria<sup>832</sup> bastando que ante los casos de abuso y elusión se usara la interpretación teleológica<sup>833</sup> y la aplicación analógica de las normas tributarias. Mediante la interpretación teleológica, como se sabe, se busca desentrañar el mandato que contiene la norma tributaria más allá de su literalidad, guiándose por la finalidad que persigue el Derecho tributario. Esta tesis no prosperó, aunque aun hoy hay quienes comparten este parecer no solo en Alemania sino fuera de ella. En España es el caso de Báez (2009, p. 41), García Berro (2011, p. 332) y también de Ruiz Almendral (2006) para quien una “re-interpretación” de las normas tributarias sirve en la mayor parte de los casos para revertir las interpretaciones convenientes en las que los contribuyentes buscan sustentar sus operaciones en fraude a la ley<sup>834</sup> e incluso de Palao Taboada quien acepta que, en un sentido estricto, una norma antielusión puede ser innecesaria pudiendo combatirla con los elementos comunes de la interpretación y aplicación de la ley<sup>835</sup>.

De este modo, en la lucha contra la elusión las propuestas han recogido básicamente estas dos posturas antagónicas: la necesidad de contar con un norma antiabuso donde se condense la herramienta de lucha que el Estado piensa implementar o, por el contrario,

---

<sup>831</sup> Báez, 2009, pp. 33-34. Báez apunta, por otra parte, que después de que se modificara el artículo 25 LGT se engendró en la doctrina española una corriente neoformalista que aun pervive, y que querría descartar todo recurso a una interpretación o aplicación de la norma tributaria que suponga una referencia a una interpretación económica, y más bien supone una “vuelta soterrada al literalismo”. A su entender ello limitaría ostensiblemente la actividad de la Administración tributaria, pues para algunos casos, que serían los de “tentativa de elusión” bastaría con una interpretación económica-teleológica para solucionar el problema y aplicar la norma que se pretende eludir (p. 38-39).

<sup>832</sup> *Vid.* Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 21 nota a pie 66.

<sup>833</sup> Hensel (2005), estaba en contra de esta postura, y defendió, por su parte, que los verdaderos supuestos de elusión debían afrontarse con una norma antielusiva general y solo “las meras tentativas de elusión” podían solucionarse a través de una interpretación finalista de la norma. Cfr. Hensel, p. 230-232.

<sup>834</sup> Ruiz Almendral, 2006, p. 27.

<sup>835</sup> Así señala el autor que “...no hay nada extraordinario en la afirmación de que la cláusula general anti-elusión es, en sentido estricto, innecesaria, es decir, de que el fraude a la ley o elusión fiscal podría combatirse con los instrumentos comunes de interpretación y aplicación de la ley. Tal cosa ha sucedido y sucede en muchos países sin que la ausencia de la norma positiva anti-elusión impida a los Tribunales condenar dichas prácticas mediante técnicas distintas según su tradición jurídica.” Palao Taboada, Prólogo al libro *Los Negocios Fiduciarios* de Báez Moreno, 2009, p.

que el asunto quede reducido a una cuestión interpretativa y de calificación<sup>836</sup>. En uno y otro caso, no puede hablarse de opciones excluyentes<sup>837</sup> pues como bien ha dicho Ruiz Almendral (2006) “buena parte de los problemas de fraude a la ley tributaria son problemas de interpretación (p. 25).

La aplicación de las normas antielusión no está, pues, aislada de las tareas de interpretación<sup>838</sup>, aunque pueda diferenciarse el momento interpretativo, del momento propio de la calificación de las operaciones. En tal sentido, mientras más complejas son las operaciones elusivas, más se necesita regresar a la norma para entender su alcance y determinar si resulta aplicable. Por eso, en tales casos se requiere una interpretación más sofisticada y la interpretación teleológica será el principal instrumento (Ruiz Almendral, 2006, p. 70).

Ruiz Almendral (2006) argumenta, en postura que compartimos, que la manera adecuada de afrontar los casos de fraude a la ley tributaria (nosotros lo extendemos a nuestro concepto de elusión) no puede consistir en averiguar la naturaleza jurídica de los negocios jurídicos “*tal y como se configuran en el Derecho privado*, sino que es necesario interpretar la norma tributaria para determinar la finalidad que en ella cumple la forma jurídica en concreto”<sup>839</sup>, y establecer cuál es el margen de acción que se ha dejado a los contribuyentes al haber incorporado conceptos provenientes del Derecho privado.

Ahora bien, superada la doctrina de la interpretación económica y reconocida la insuficiencia, también, de aplicar los criterios económicos en la calificación de los hechos

---

<sup>836</sup> El conocido tratadista Dino Jarach ha sido uno de los más arduos defensores de la interpretación funcional, como herramienta para la lucha contra el fraude. Su obra, *El hecho imponible*, resume su postura e identificación con el pensamiento de la Escuela de Pavía donde surgió la tesis de la interpretación económica en el Derecho tributario.

<sup>837</sup> La cuestión de la calificación de los hechos imposables está íntimamente relacionada con las cláusulas antielusión, aunque desde un punto de vista formal, para ejercer la calificación no se necesita una facultad especial pues esta puede realizarse con las propias funciones ordinarias de fiscalización y comprobación. En cambio, las normas antielusión conllevan regular una facultad extraordinaria. Un problema elusivo podría enfrentarse desde la sola interpretación y la calificación de los hechos, pero claro está que, en tal supuesto no se están utilizando mecanismos *ad hoc* sino ordinarios. En ese sentido, García Novoa (2004) señala que “la calificación [de la Administración] formará parte de su función aplicadora del Derecho, tal y como la define la ley” (p. 235). Corchetes agregados.

<sup>838</sup> Según Hensel “la verdadera elusión tributaria empieza exactamente allí donde comienza a fracasar el arte de la interpretación” (citado por Báez, 2009, p. 41).

<sup>839</sup> Por ello para Ruiz Almendral (2006) en el plano legislativo la mayor parte de los problemas del fraude se producen cuando en la norma tributaria se reciben las formas jurídicas del Derecho privado (Cfr. P. 29).

gravados, quedaron en evidencia algunas limitaciones para confiar únicamente en estas herramientas. Así las cosas, otra forma de reacción de los Estados contra la elusión es introducir reglas concretas en el ordenamiento que cumplan con dichos fines al regular o complementar los hechos imposables previendo los resquicios o espacios por donde pueden querer transitar los contribuyentes para escapar al ámbito de aplicación de las normas.

En efecto, la falta de completitud de las normas tributarias para regular los hechos gravados, puede propiciar y facilitar, contraproducentemente, conductas contrarias a su cumplimiento. Por ello, una forma usual de corregir o anticiparse a estos espacios indeseados de no gravamen, es mediante el uso de ficciones o presunciones<sup>840</sup> así como la regulación de hechos suplementarios o supletorios<sup>841</sup> que buscan minimizar las fisuras por donde podrían filtrarse las conductas elusivas.

Sin embargo, la efectividad de estas previsiones normativas no es total<sup>842</sup> y se discute, por el contrario, si contribuyen a que los actos u operaciones de elusión se tornen cada vez más complejos y difíciles de detectar por parte de las Administraciones tributarias<sup>843</sup>.

Si estos ajustes normativos no son suficientes, la última opción para los Estados adoptar normas específicamente diseñadas para perseguir las operaciones elusivas o sea que se estructuren con un alcance general o con un alcance concreto<sup>844</sup>.

Así, los instrumentos normativos de que disponen los Estados para combatir la elusión pueden ser de dos tipos “las cláusulas específicas, que son normas que se dirigen a supuestos concretos, ante los que establecen hechos imposables complementarios, presunciones o auténticas ficciones legales; y las cláusulas generales, potencialmente

---

<sup>840</sup> Ficciones o presunciones que vienen en ayuda de aquellos casos en donde resulta conveniente, por ejemplo, invertir la carga de la prueba de la ocurrencia de un hecho gravado.

<sup>841</sup> *Vid.* Palao Taboada, 2009, p. 27. También, Rosembuj, 1996, p. 308 y García Novoa, 2004, p. 182 y 335. Estas reglas constituyen lo que se estudia también como hechos gravados subrogatorios o complementarios, que la ley puede incorporar para alcanzar supuestos que permiten similares resultados económicos para aplicarles las mismas consecuencias jurídicas, es decir, el cobro del tributo. Estos supuestos normativos capturan operaciones que en ausencia de esta regulación no hubieran tributado por su atipicidad.

<sup>842</sup> Palao Taboada, por ejemplo, mostraba su escepticismo frente a estas soluciones, concluyendo que ante cualquier esfuerzo por establecer previsiones legales no se detiene la imaginación de los contribuyentes para eludir los impuestos. Cfr. Palao Taboada, 2009, p. 27.

<sup>843</sup> La mayor complejidad y sofisticación de los sistemas tributarios alientan también las estrategias de elusión (Cfr. Ruiz Almendral, 2006, p. 17).

<sup>844</sup> Para evidente que se haya tenido que aceptar la necesidad de contar con este tipo de norma porque como advertía Ruiz Almendral, la “creciente sofisticación de las estrategias de fraude [que] dificulta la lucha contra el mismo, y exige el diseño de nuevas medidas anti-elusión” (Ruiz Almendral, 2006, 17).

aplicables a cualquier supuesto, siempre y cuando se cumpla un presupuesto de hecho formulado en términos amplios” (Sanz Gómez, 2016, p. 252).

Todas las formas de reacción contra la elusión, sea a través de normas *ad hoc* o las doctrinas y principios del *Common Law* sirven al propósito mayor de restablecer el resquebrajamiento del orden tributario<sup>845</sup> que se ve alterado por las conductas elusivas que afectan y distorsionan el mandato de los principios tributarios que, además, tienen recojo constitucional, de que se debe gravar de la misma manera a quienes tengan la misma capacidad económica. Por ello ambas herramientas, con coincidentes al “negar protección jurídica a aquellos actos o negocios realizados sin un propósito negocial –que es elemento clave para que pueda surgir la cita protección o reconocimiento” (Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 42).

En el siguiente acápite abordamos la discusión acerca de la naturaleza de las normas antielusivas, por ser esta la fórmula que responde a la tradición de *Civil Law* de España sino que, además, es la fórmula que se ha infiltrado en los ordenamientos del *Common Law* y es, actualmente, la medida más difundida y especialmente preferida por los Estados para conseguir dos objetivos simultáneos: de un lado, hacerle frente a la elusión con una media amplia, general y directa; y segundo, estableciendo un procedimiento especial que busque garantizar los derechos de los contribuyentes.

### **3.2.1 General Anti-avoidance rule (GAAR) y Specific Anti-avoidance rule (SAAR) en el contexto doméstico.**

La doctrina acepta, generalmente, que existen tres tipos de normas antielusivas: las generales (*General anti-avoidance rule*, GAAR); las que tienen un alcance concreto o normas específicas (*Specific anti-avoidance rule*, SAAR), y las que contienen objetivos particulares (*Targeted anti-avoidance rule*- TAAR). A su vez, es posible distinguir entre las que corresponden a los ordenamientos domésticos y, por ende, su campo de acción se reduce a la jurisdicción del Estado que la regula, y aquellas derivadas de los instrumentos internacionales entre Estados<sup>846</sup>. Ello indica que su coexistencia se produce no solo a

---

<sup>845</sup> Orden tributario que, además, reposa, como señala Ruiz Almendral (2006), en “un cierto reparto del trabajo, en el sentido moral, entre el Estado y el individuo: el primero se ocupa del interés general, el segundo, del suyo propio” pero ese antagonismo es solo aparente porque hay un “objetivo moral común, el de una idea de justicia distributiva (...)” (p. 27).

<sup>846</sup> Convenios para evitar la doble imposición (CDI, en los que se suelen incluir, por ejemplo, las cláusulas de limitación de beneficios (LOB) o test del propósito principal (“*principal purpose test*”, PPT, etc.) u otros Tratados internacionales, Directivas Europeas.

nivel interno (entre GAAR y SAAR<sup>847</sup>), sino en el ámbito internacional<sup>848</sup>. En este último escenario, se deberá tomar en cuenta los diferentes objetivos a los que atienden cada una de ellas, ya que las normas de Derecho tributario internacional “no tienen como objetivo prioritario garantizar el justo reparto de la capacidad económica sino facilitar las transacciones económicas” (Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 31 y nota pie 115), mientras que las normas antielusivas internas tienen como finalidad única enfrentar y desmontar las operaciones abusivas de los contribuyentes.

Desde una concepción amplia, cualquier norma del ordenamiento tributario que tenga como propósito dar una respuesta por adelantado a una posible interpretación del hecho gravado para dejar fuera de su alcance algunas operaciones, podría ser llamada una norma antielusión<sup>849-850</sup>.

No obstante, una de las clasificaciones más difundida en materia de normas antielusivas las distingue por su propósito concreto y único de servir a la lucha contra las operaciones de elusión, diferenciando entre aquellas que se diseñan un carácter abstracto y general para regular casos no identificados en los que los actos, negocios o esquemas realizados quedan fuera del alcance de las hipótesis de incidencia y que permiten a la Administración tributaria reconducirlos<sup>851</sup> (normas generales antielusión); y las normas también llamadas preventivas, que permiten la tipificación de actos o negocios, que corrigen o complementan los supuestos normativos anticipándose a las operaciones

---

<sup>847</sup> En España, Zornoza, citado por Ruiz Almendral y Seitz, 2004, 31 y nota a pie 114, defiende que en el conflicto entre GAAR y SAAR, estas segundas desplazan a las primeras.

<sup>848</sup> El hecho que puedan coexistir normas antiabuso domésticas y otras derivadas de convenios internacionales, plantea una primera cuestión acerca de su compatibilidad, cuestión que, al menos en lo que refiere al modelo de CDI de la OCDE ha sido resuelta mediante los Comentarios al Modelo CDI de 2003 precisando su compatibilidad. Tal postura fue ratificada en el CDI 2017. Sobre la compatibilidad de este tipo de normas véase Ellife, C. (2011). *International Tax Avoidance- The tensión between Protecting the Tax Base and Certainty of Law*. En *Journal of Business Law*, Issue 7.

<sup>849</sup> Delgado Pacheco, 2005, p. 115.

<sup>850</sup> Esta es la postura del Tribunal Supremo español que ha señalado “Es indudable que los artículos 13 «Calificación», 15 «Conflicto» y 16 «Simulación» LGT establecen cláusulas generales "antiabuso" enderezadas al logro de la correcta aplicación de las normas tributarias cuando las circunstancias fácticas y jurídicas concurrentes permitan advertir su inadecuada aplicación por los obligados tributarios pero también lo es que tienen un distinto significado y alcance (...). *Vid.* STS de 16 de mayo y 12 de junio de 2018, recursos N° 1429/2018 y 1433/2018, respectivamente.

<sup>851</sup> Taveira, H. (2008) *Derecho tributario y Derecho privado*. Madrid, Barcelona: Marcial Pons, p. 201, citado por Wahn Pleitez, 2011, p. 56.

elusivas de los contribuyentes, a las que se denomina como cláusulas específicas<sup>852</sup>. Por eso, también se ha señalado que las cláusulas generales son normas que buscan disuadir el comportamiento elusivo, en tanto que las específicas son una reacción del ordenamiento ante la conducta elusiva.

En línea similar, señala García Novoa (2014)<sup>853</sup> que las cláusulas específicas o también llamadas “*ad hoc*”, son previsiones que incorpora la ley que están dirigidas a un supuesto concreto (*in fattiespecie esclusiva*), mediante diversas técnicas legislativas que pueden consistir en hechos imponibles complementarios, presunciones o, incluso, ficciones tributarias. En cambio, en cláusulas generales lo más importante es que se materializa en “una atribución de una potestad genérica a la Administración para desconocer actos, hechos o negocios realizados en fraude, abuso, *conflicto en la aplicación de la norma*” (p. 670).

Las cláusulas específicas conocidas por sus siglas en inglés, SAARs, son útiles para corregir conductas elusivas cuando estas pueden preverse o, de hecho, ya se conocen a partir de una práctica elusiva detectada por la Administración. En ese sentido, normalmente tienen un efecto *ex post*, y aunque también pueden adelantarse a un comportamiento de elusión previsible (sobre todo en el caso de las ficciones o presunciones), pueden convertirse en una suerte de “*safe harbors*” o “*bright line*”, en el sentido que establecen un umbral a partir del cual una conducta no es permitida, facilitando con ello colocarse debajo de este y no ser alcanzado por la norma tributaria<sup>854</sup>. Las SAARs son diseñadas para aplicarse a una operación o negocio jurídico concreto, también en casos en que estos concedan beneficios fiscales, respecto de los cuales no se

---

<sup>852</sup> Wahn Pleitez, 2011, p. 56. Respecto de las cuales, comenta el autor que “existe un grupo de autores que sostiene que, el incumplir una norma preventiva antielusiva, implica una verdadera evasión de tributos, de manera que es del todo inadecuado llamarlas “normas específicas antielusivas”. En este sentido, R. LUPI, *Elusione: esperienza europeea tra l'uso e l'abuso del diritto tributario*, en A. di Pietro, *L'elusione fiscale nell'esperienza europeea*, Milano, Giuffrè, 1999, pp. 272 y ss.” (nota de pie 16).

<sup>853</sup> García Novoa, C. (2014). Cláusulas antielusivas y convenios de doble imposición. En I. P. Tributario, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario* Lima: Grández Gráficos, pp. 665-694

<sup>854</sup> La coexistencia en un mismo ordenamiento de GAARs y SAARs ha planteado la cuestión de sus interrelaciones, cuestión no de todo esclarecida en la doctrina y cuya respuesta depende, finalmente, de cada país. En Alemania, esta posibilidad está negada. *Vid.* E&Y Abogados. *Cláusula General antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica*, 2015, Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, p. 19). En el caso de los países del *Common Law* como Canadá o Reino Unido, la posibilidad de aplicar la norma antielusiva general es explícita. *Vid.* HMRC. (2015). *General Anti Abuse Rule (GAAR) Guidance. Parts A, B y C*, pp. 7-8. En el caso de Canadá, ver E&Y Abogados, 2015, *La cláusula general antiabuso*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, p. 19.

cuestiona su legitimidad en sí, sino que desvirtuarían los propósitos de gravamen o de incentivo que se ha propuesto el legislador.

En suma, las SAAR tienen un efecto de ataque puntual a supuestos de elusión y lo usual es que se incluyan como respuesta a una práctica detectada que el ordenamiento no tolera. Por su acción específica en resguardo de una parcela del ordenamiento tributario no tienen capacidad para enfrentar la totalidad de un esquema elusivo sino un solo una parte de él. En esa medida su eficacia como herramienta contra las conductas elusivas, aunque valiosa, es limitada. Por ello se recomienda completar la acción de los Estados con las cláusulas generales<sup>855</sup>

Por ser las más complejas y admitir muy variadas versiones en los ordenamientos comparados, nos centraremos en el análisis de las cláusulas generales, y aunque dejamos para el siguiente capítulo el análisis de estas GAARs a nivel internacional, en esta parte algunas referencias por adelantado haremos a este tema.

Lo primero que se debe reconocer, como lo han señalado diversos autores, es que “el establecimiento de normas antifraude suscita grandes pasiones, que alcanzan a la determinación de su significado y función en el ordenamiento jurídico” (Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 16). Son pocos quienes al día de hoy no están de acuerdo con que los ordenamientos incorporen una GAAR, y fundamentan su apreciación<sup>856</sup> básicamente en que este tipo de conductas pueden ser corregidas con las facultades ordinarias de calificación e interpretación que ostentan los órganos administrativos<sup>857</sup>. Sin embargo, aun se arguyen críticas contra ellas<sup>858</sup>.

---

<sup>855</sup> Se plantea así que la GAAR debe complementar en lugar de anular las normas específicas. Cfr. Arnold, B.J. (2004). *The Long Slow Steady Demise of the General Antiavoidance Rule*. En *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, N° 2, pp. 488 y ss.

<sup>856</sup> De tinte ideológico y vinculada, finalmente, a cómo se entiende el Derecho y la ordenación de los valores que este expresa y defiende.

<sup>857</sup> Por todos, ver Simón Acosta quien dice claramente que “para enfrentarse a hechos gravados son innecesarios preceptos” de ese tipo, pues cuando un hecho está gravado “el impuesto debe ser exigido sin recurrir a otros instrumentos que los ordinarios de interpretación y calificación jurídica” (p. 819).

<sup>858</sup> Una de las principales críticas que se hace a la existencia de las GAAR proviene de aquellos que consideran que no es posible exigir un tributo si no ha ocurrido el presupuesto de hecho contenido en la ley. Así, se afirma que en ausencia de hecho imponible no debería exigirse pagar el tributo (o, en su caso, pagar la diferencia faltante) pues ello contraría abiertamente el principio de legalidad.

A este respecto, Tiley (2008)<sup>859</sup> explica, cómo durante mucho tiempo, las GAAR fueron consideradas como una medida de último recurso, “una confesión de fracaso”, del fracaso de los jueces que no pudieron lidiar con la elusión, pero mirando en retrospectiva, entiende el autor que los puntos de vista sobre la conveniencia de la GAAR se han desarrollado, a la par que también se han desarrollado los sistemas tributarios. Por ello, al menos es posible afirmar que con la incorporación de una GAAR, se gana una regla con la cual poder detener los esquemas elusivos.

Claramente, una GAAR es una norma incómoda<sup>860</sup>. Pero desde un punto de vista conceptual, no tiene porqué generar adeptos, sino ser una herramienta para la Administración tributaria y por ello es importante conocerla, entenderla y saber cuáles son sus límites. La atribución especialísima que conceden a la Administración tributaria no es en sí misma cuestionable si se contextualiza y se comprende adecuadamente su necesidad y razones de primer orden a los que obedece<sup>861</sup>.

Las GAAR y la función que cumplen en los ordenamientos tributarios replica, como ha señalado Báez (2009) las mismas discusiones y posturas que enfrentan a la doctrina respecto de los límites de la autonomía de la voluntad y el fraude a la ley tributaria<sup>862</sup>. En ese sentido, las opiniones sobre la función de la GAAR están determinadas por cómo se

---

<sup>859</sup> Tiley, J. (2008). *The Avoidance Problems: Some UK Reflections*. En *Beyond Boundaries: Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management* (Freedman, J. ed.), Oxford University Centre for Business Taxation, pp. 69.

<sup>860</sup> Palao Taboada (2009) precisa que la propia configuración de una GAAR revela los rasgos de la cultura jurídica y la concepción del sistema tributario y de las relaciones entre el Estado y los ciudadanos (p. 266 y ss.) Por ejemplo, se alega, frecuentemente, la necesidad de seguridad jurídica como valor primordial, por encima otras consideraciones acerca de la ilegitimidad de la elusión. Ante ello, coincidimos plenamente con lo que fuera dicho en la jurisprudencia inglesa por Lord Hoffman, en el caso Carreras, sobre que no pueden apelar al argumento de la seguridad jurídica quienes introducen pasos carentes de propósito económico en sus operaciones pues la situación de incertidumbre la crean ellos mismos: “Esta inseguridad es algo que los arquitectos de este tipo de transacciones deben estar dispuestos a aceptar” (citado por Pérez Royo, 2005, p. 119 y García Berro, 2011, p. 333, nota a pie 16).

<sup>861</sup> Partiendo de esta premisa, también se debe decir que la Administración debe cuidar en extremo sus actuaciones bajo la aplicación de una GAAR, pues lo excesos pueden desacreditarlas. Las GAAR también aportan seguridad al ordenamiento, desde que el comportamiento de la Administración se torna previsible, pues debe moverse en los márgenes y los parámetros que la GAAR establece. Un mal uso de esta puede generar, *mutatis mutandis*, las situaciones que describía Tarsitano (2019): “La *sustancia*, asociada a la *realidad económica* suele ser agitada por la administración tributaria como un *fantasma* al que el contribuyente le teme, por la misma razón que se les teme a los fantasmas: por su falta de corporeidad”. (Tarsitano, 2019, p. 355).

<sup>862</sup> Báez (2009) se refiere a un “movimiento neoformalista” presente en la doctrina española de los últimos años que tienen un “indudable apego a las categorías jurídico privadas en la interpretación de la norma tributaria” y que entienden las cláusulas generales antiabuso de un modo tan restrictivo que su aplicación práctica se convierte, poco menos, que en una tarea imposible (p. 175).

entiende el fraude o la elusión: para quienes creen que este se produce por la existencia de una laguna en el ordenamiento, la GAAR cumplirá una función integradora, contemplando un supuesto de analogía para los casos que resulta aplicable; por el contrario, quienes entienden que el fraude a la ley se relaciona con una interpretación incorrecta o artificiosa de las normas, la GAAR permite hacer “valer los fines de las normas mediante su interpretación” (Ruiz Almedral y Seitz, 2004, p. 21). Se agregan a las críticas, razones de seguridad jurídica<sup>863</sup>, enarboladas como razón principal para garantizar que los contribuyentes no queden expuestos a un actuar administrativo que se prevé irrazonable.

No podemos compartir una postura así. A nuestro juicio, como hemos venido diciendo, los problemas de elusión implican una solución que no puede desentenderse de la interpretación y la calificación, pero ello no quiere decir que estas dos herramientas sean en todos los casos suficientes. En cuanto a la naturaleza integradora de este tipo de norma, también disentimos pues de acuerdo a nuestra concepción de elusión, es claro que, a pesar de los esfuerzos de los contribuyentes por no realizar el hecho imponible, al que mediante artificiosidad pretenden esquivar, no lo consiguen.

En efecto, a nuestro juicio, la función de una GAAR viene en ayuda de las insuficiencias que las herramientas de interpretación pueden plantear. Este aspecto ha sido destacado en el conocido *Informe Aaronson (2011)*<sup>864</sup> en el que claramente se deslinda la naturaleza de GAARs precisándose que no constituyen reglas de interpretación, sino que son reglas que se aplican después o paralelamente al proceso interpretativo, “cuando se concluye tras la interpretación que el acuerdo ha sido realizado para obtener un resultado tributario abusivo”<sup>865</sup>. Mediante la GAAR, se lleva a cabo un procedimiento de corrección del abuso que implica, después de haber identificado cuál el supuesto normativo regulado en la ley, cuáles son los actos o negocios concretos que han

---

<sup>863</sup> Sin duda, la seguridad jurídica es un principio que debe ser considerado al establecer una GAAR pero no es el único principio en ponderación. El TJUE en el caso Halifax (STJCE en Halifax [TJCE 2006, 383] ha ratificado que las cláusulas antiabuso deben ser establecidas y configuradas de forma que proporcionen un adecuado grado de seguridad jurídica a los contribuyentes en el sentido de que su alcance o aplicación y significado debe ser previsible para estos.

<sup>864</sup> Aaronson, Graham. (2011). *GAAR Study: A Study to Consider Whether a General Anti-Avoidance Rule Should Be Introduced into the UK Tax System*. London, HM Treasury.

<sup>865</sup> Aaronson, Graham. (2011). *GAAR Study: A Study to Consider Whether a General Anti-Avoidance Rule Should Be Introduced into the UK Tax System*. London, HM Treasury, pp. 59-60.

realizado los sujetos -actos o negocios formalizados y que se muestran con el fin de esquivar de justamente la aplicación de la norma bajo análisis- cuya exteriorización evidencia el grado de manipulación y artificialidad con el que el que los realizan los sujetos para pretender que se regulen por otras normas. Se ha discutido sobre la forma de operar de estas normas, si lo hace mediante una ficción, si lo hace mediante la analogía.

Por otra parte, respecto al pretendido efecto analógico de la GAAR sostenemos que no se trata de un caso en que haya una laguna normativa, ni por tanto de integración: en lo único que pueden parecerse es que en ambos procedimientos se valoran situaciones que parecen no ser reguladas expresamente, mas en el caso de una GAAR aun cuando también se está tratando de identificar la identidad de las operaciones o negocios elusivos, la identificación del supuesto gravado se consigue después de dismantelar el ropaje artificioso con el que se presentan los actos o negocios, verificar que los resultados económicos son los mismos y que no existe mas razón que el motivo fiscal para haberlos realizados. Por tanto, solo podríamos afirmar que hay analogía si, desde un punto de vista exageradamente formalista, se mantuviera el criterio que el ropaje artificioso y abusivo se mantiene incólume en el análisis de la operación porque si este cae y deja al descubierto la verdadera naturaleza de la operación, no puede decirse que hubo conclusión analógica sino simplemente aplicación del presupuesto normativo que les correspondía. En otros términos, en sustancia, los hechos imposables no se han conseguido evitar, se han realizado. La tolerancia cero a las formas abusivas, permite desnuda las operaciones, y vistas así terminan encajando en las normas que se quisieron eludir.

Podemos decir que las características generales de una GAAR, además de su apuntado carácter de norma general, es que por su abstracción sirve para todo tipo de acto o negocio jurídico y, en principio, para todos los impuestos, aunque en la práctica adquieren mayor plenitud en los impuestos directos. Desde el punto de vista de los principios en que se sustentan, las GAAR, en los países del Civil Law suelen usar las tesis de los negocios anómalos y el abuso del derecho, es decir, “se basan en una anomalía negocial procedente del Derecho privado (fraude de ley, abuso de las formas, abuso de derecho, simulación relativa...). Mientras que en los países de tradición anglosajona, las cláusulas se fundamentan en la existencia de sustancia económica o de propósito comercial (*bussines purpose*)” (García Novoa, 2015, p. 39). En ese sentido, las GAAR, a pesar de su estructura compleja y las dificultades que acarrea su implementación, se caracterizan también por la aparente sencillez de su propósito: cometidas las conductas

de elusión, la aplicación de la GAAR evitará que el resultado perseguido por las partes se produzca (Ruiz Almendral y Seitz, 2004, 18).

Las GAAR o cláusulas generales antiabuso<sup>866</sup> son normas que tienen como propósito desenmascarar y probar objetivamente el uso artificioso o abuso de las formas jurídicas que se realiza básica, o casi siempre, únicamente con una finalidad fiscal. Tal probanza debe hacerse sobre la base de evaluar la consistencia de los esquemas y operaciones realizados, atribuyéndoles el tratamiento que les corresponda con prescindencia del querido por las partes. En general, con la aplicación de la GAAR se trata de negar los efectos atribuidos una construcción jurídica al concluirse que no son queridos por el legislador, al haber sido realizada por las partes para reducir su carga tributaria

En razón de tal propósito, la incorporación de GAAR dentro de los ordenamientos no está, por supuesto, exenta de algunos problemas referidos a su diseño y a su implementación. Respecto de lo primero, el principal punto controvertido está relacionado con la extensión concreta de las facultades que estas otorgan a la Administración tributaria y como estas van a armonizar con los límites que imponen los principios de legalidad y seguridad jurídica así como el a los derechos de los contribuyentes. La implementación, por su parte, devela el estado de los órganos administrativos de cara de poder aplicar con eficiencia y eficacia sus atribuciones y conseguir el objeto de reducir las maniobras elusivas.

Algunos de los problemas vinculados a la incorporación de las GAAR en los ordenamientos fueron advertidos desde hace muchas décadas por la conocida *Carter Comission* (1966) que destacaba la imposibilidad de prever todas las conductas en fraude; el peligro de que a mayor detalle en la legislación se creen nuevas oportunidades de fraude; la eventual penalización de operaciones legítimas; que estas normas finalmente puedan convertirse en “hojas de ruta” de los defraudadores; y, finalmente, la elevada complejidad

---

<sup>866</sup> En estricto, se ha llegado a diferenciar entre las GAAR y las GAA(b)R. Las General Antiabuse Rules (GAAbRs) son desde el punto de vista práctico más moderadas que las GAARs ya que “únicamente se proyectarían sobre ‘montajes puramente abusivos’ no operando frente a ‘*centre ground of responsible tax planning*’”. En el Reino Unido existe una GAA(b)R que se aplica de solo en casos extremos de planificaciones fiscales agresivas, mientras que la GAAR será aplicada a “operaciones más usuales pero sólo si se cumple el denominado ‘double reasonableness test’: negocios jurídicos que no puede considerarse que se enmarcan razonablemente en una actuación razonable”. E&Y Abogados, 2015, p. 21.

que incorporan en la legislación tributaria<sup>867</sup>. Todos estos aspectos controvertidos aun no han sido superados y parecen, por el contrario, inherentes a la naturaleza de una GAAR.

En España, la aplicación de las normas antielusivas, en sus distintas versiones, ha sido convalidado por la jurisprudencia<sup>868</sup>. Actualmente, la mayor parte de la doctrina considera que cumple la función de una GAAR el artículo 15 LGT llamado “Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”<sup>869</sup>-<sup>870</sup> pues su construcción, diseño y alcance es semejante a la estructura típica atribuida a este tipo de normas<sup>871</sup>. En dicho artículo, como ha sido dicho por García Novoa (2004), se regula “en términos amplios una situación abusiva” (p. 341), que comprendería las conductas en fraude de ley contempladas en el art. 24 LGT 1963 y, al menos, también las actuaciones calificadas administrativa y judicialmente como negocios indirectos (García Berro, 2018, p. 55).

---

<sup>867</sup> *Carter Comission*: 1966, 554 a 556, citado por Ruiz Almendral y Seitz, 2004, p. 15 y nota a pie 34.

<sup>868</sup> Por ejemplo, en la sentencia del Tribunal Supremo de 9 de febrero de 2015 (recursos de casación 3971/2013 y 188/2014), “al defender que las previsiones de un convenio de doble imposición no pueden amparar operaciones que conduzcan a una desimposición, pues los convenios no son un instrumento para legitimar comportamientos elusivos o para anular las facultades que el ordenamiento reconoce a la Administración tributaria en pos de una correcta tributación” (García Novoa, 2015, p. 39). Así como en Resolución del TEAC de 12 de marzo de 2008, que concluye sobre la aplicación excepcional de las cláusulas antiabuso precisando que “Este tipo de cláusulas al asignar a la Hacienda Pública competencias excepcionales para exigir el tributo en casos en los cuales en condiciones normales no se exigiría, deben interpretarse de modo estricto y aplicarse, exclusivamente, cuando se verifique la concurrencia de todos sus presupuestos de aplicación”.

<sup>869</sup> 1. Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias:

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

<sup>870</sup> La utilización del término “Conflicto” en la aplicación de normas, sorprendió a la doctrina española quien ha señalado que aparentemente sin razón se descartó la denominación de “Abuso en la aplicación de la norma tributaria” que se sugería en el Proyecto de modificación de la LGT. El término de abuso, se consideraba más acertado y se alineaba no solo con la usada por la cláusula alemana y también la francesa (*L’abus de droit* del artículo 64 del Código de Procedimiento Fiscal, por el que se persiguen los actos, sean ficticios o reales, si se aprovechen del tenor literal de una norma, contraviniendo su espíritu y finalidad, y cuyo único motivo sea evitar o aligerar el pago de impuestos); sino con la jurisprudencia europea. Autores como Palao Taboada (2003), se han referido a dicho nombre como un “sensible error técnico”.

<sup>871</sup> Antes de esta norma, la LGT reguló el fraude a la ley tributaria en el artículo 24.1 LGT de 1963 a la que se considera la primera GAAR española. Sin embargo, como señalan Báez y Zornoza (2018a) en la práctica, dicha norma permaneció como una *rara avis*. Cfr. Báez Moreno y Zornoza Pérez (2018a). *Branch Report, Spain*, Cahiers de Droit Fiscal, IFA, p. 700.

Ahora bien, la Administración tributaria cuenta, además, como es natural con la posibilidad de usar solo sus facultades ordinarias de calificación<sup>872</sup> (regulada en el artículo 13 LGT<sup>873</sup>) frente a determinados supuestos de elusión, siendo esta facultad calificadora ajena a la prevista en el artículo 15 que regula una facultad excepcional<sup>874</sup>. En la práctica, sin embargo, se ha observado una difuminación en la aplicación práctica de la cláusula antiabuso y aquellas que habilitan a la Administración tributaria para calificar los actos y negocios jurídicos conforme a su verdadera naturaleza jurídica<sup>875</sup>.

Para que resulte de aplicación el artículo 15 LGT, se debe aplicar dos tipos de tests el primero, sobre la artificiosidad o carácter impropio de los actos o negocios (*artificiality test*); y el segundo sobre los propósitos negociales (*effects test*). Como han destacado Báez M. y Zornoza P. (2018a), en esta cláusula el legislador español ha combinado dos reglas o test que corresponden a conceptos pertenecientes a dos tradiciones legales

---

<sup>872</sup> Función calificadora contemplada en el procedimiento de comprobación e investigación tributaria, que permite a la Administración constatar la realidad de los hechos acaecidos sobre la base de los datos declarados por el contribuyente y de aquellos que por otras vías tenga constancia la Administración. Cfr. García Novoa, C. (2005). Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español. En *Themis Revista de Derecho*, pp. 159-169. Partiendo, además, de la premisa que la calificación es una operación básica dirigida a determinar si un determinado supuesto (hecho, acto o negocio jurídico) es un caso concreto del abstractamente definido en la ley, y debe realizarse sin rebasar los límites de la ley que la regula. Palao Taboada, 2009, p. 46. Debe tenerse en cuenta, además, que en el proceso de aplicación de la norma (interpretación y calificación reguladas en los artículos 12 y 13 LGT) toda reminiscencia a cualquier forma de interpretación económica está descartada, señalándose por el contrario que “para comprobar la subsunción de unos hechos en el presupuesto normativo, el intérprete debe atender en exclusiva a criterios lógico-jurídicos”, sin que pueda intentarse deformar la norma “en nombre de la finalidad económica del tributo, a fin de atraer al ámbito del gravamen realidades cuya esencia jurídica no se corresponde con la delimitación abstracta de aquel presupuesto” (García Berro, 2011, p. 330-331). Finalmente, el TCE ha sido claro al señalar que no se puede recrear ni reconstruir una norma. Ni aun al TC le corresponde “una reconstrucción de la norma misma no explicitada debidamente en el texto legal impugnado” pues ello constituiría una función legislativa positiva que constitucionalmente no le corresponde (STC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4º).

<sup>873</sup> Se señala en el Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria de España, que cuando el hecho imponible, o alguno de sus elementos, se defina por remisión a otras ramas del ordenamiento, ha de calificarse conforme a las categorías propias de éstas, cualquiera que sea la denominación utilizada por los interesados, sin perjuicio de que en caso de que se defina directamente por la Ley tributaria, se calificará de acuerdo con los criterios que resulten de ésta con independencia de las categorías utilizadas en otras ramas del ordenamiento. Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Ley General Tributaria (2001): Informe para la Reforma de la Ley General Tributaria. Ministerio de Hacienda, Secretaría de Estado de Hacienda, Madrid, p. 48.

<sup>874</sup> García Berro (2011) propone un “Protocolo de calificación de acuerdo con la LGT” según el cual se debe tener presente la irrelevancia del *nomen iuris*; la irrelevancia de los vicios o defectos del acto o negocio celebrado; la comprobación de autenticidad del contenido hecho público (para determinar si hay simulación); una vez fijada la realidad de los actos o negocios se procedería a determinar la coherencia entre estos y los resultados que se persiguen, pudiendo en tal supuesto ser de aplicación la norma 15 LGT.

<sup>875</sup> E&Y Abogados. (2015). Cláusula General antiabuso tributaria en España: propuestas para una mayor seguridad jurídica. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, p. 47.

diferentes, y que en esencia no son distintos. Siendo así, el razonamiento del artículo 15 es circular: si los negocios son artificiales es imposible conseguir consecuencias o efectos económicos distintos a los fiscales; si no se persiguen otras consecuencias distintas al ahorro para celebrar los negocios, normalmente es porque los negocios son artificiales<sup>876</sup>.

Por tal razón, es que se dicho que para aplicar la norma LGT lo sustancial será aplicar un test de idoneidad para descartar su artificialidad, así se debe comprobar si la forma del negocio resulta propia o conveniente para conseguir los fines económicos<sup>877</sup> y no se trata de una forma jurídica inadecuada o forzosa (García Novoa, 2004, pp. 395-396).

Es interesante destacar que en la aplicación de la GAAR se pueden apreciar concretamente las similitudes entre las diversas propuestas para entender los fenómenos elusivos y cómo enfrentarlos (llámese fraude a la ley, abuso del derecho, el *business purpose* o sustancia sobre la forma del derecho anglosajón), aunque la mayoría de ella parte de considerar que existe una operación abusiva y ello ocurre por la ausencia de sustancia y la discordancia de su forma. Las diferentes jurisdicciones definen el contenido que le quieren dar a cada uno de estos criterios definiendo, por ejemplo, lo que es una operación abusiva<sup>878</sup>, lo que es una ventaja fiscal<sup>879</sup>, entre otros. Todos los criterios tienen en común el objeto de negar efectos y amparo jurídico a los negocios artificioso carentes de propósito comercial en búsqueda solamente de una ventaja tributaria, que es el sentido final de cualquier GAAR.

---

<sup>876</sup> Este planteamiento ha sido hecho también por López Tello, J. (2003). La cláusula antiabuso del Proyecto de Nueva Ley General Tributaria. En *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, p. 51

<sup>877</sup> Cotejo que como ha dicho Ruiz Almendral, de debe hacer desde el Derecho Tributario y no desde el Derecho privado, Ruiz Almendral, 2006, pp. 81-83.

<sup>878</sup> Sobre la GAAR canadiense que centra su atención en el concepto de “operación abusiva” Lacroix (2017) especifica que lo importante es verificar si se tratan de transacciones planeadas principalmente de buena fe y para fines auténticos. Lacroix, Denis (2017). GAAR: Observations on the Concept of Abuse. En *Canadian Tax Journal*, N° 61, pp. 181-194. La GAAR de Canadá define el concepto de operación abusiva, respondiendo a las preguntas siguientes: a) ¿La operación ha resultado en una ventaja fiscal? b) En caso afirmativo, para descartar el abuso, las autoridades fiscales pueden considerar ¿hubo buena fe?, lo que se puede demostrar con el objeto de la operación (ello cuando no solo se persigan la mera obtención de ventajas fiscales); c) Si se trata de una “operación abusiva”, ¿se ha aplicado erróneamente la normativa tributaria?. Cfr. E&Y Abogados, 2015, p. 27.

<sup>879</sup> En el caso de Australia, para determinar si “el único o predominante propósito de la estructura fue conseguir un beneficio tributario” se utilizan dos criterios importantes: “una comparación entre la forma y la sustancia de la estructura, y segundo, la pregunta de si se produce un cambio en la posición financiera de los contribuyentes involucrados en la estructura”. Prebble y Prebble, 2015, p. 50.

Se sabe que las GAAR son normas muy técnicas, que incorporan estándares de evaluación de operaciones y que suponen una actividad y procedimientos administrativos excepcionales por lo que, sin duda, aportan complejidad añadida al ordenamiento tributario. Por otra parte, el efecto disuasivo que se quiere conseguir a veces se torna revulsivo y ocasiona, motivaciones para los asesores fiscales que las estudian con dedicación y argucia para desafiar su aplicación. En suma, y como es sabido, la historia del fraude es la de la propia naturaleza humana<sup>880</sup>, por lo que podemos decir que resultará aplicable el dicho de “hecha la ley, hecha la trampa”, por lo que una GAAR no puede ser garantía absoluta de que la elusión vaya necesariamente a reducirse y podría, eventualmente, solo impulsar que vuelva más sofisticado y difícil de aprehender. Por lo demás, creemos que la aplicación de las GAAR no solo debe tomar en cuenta las circunstancias de las operaciones económicas que se realizan sino por sobre todo deben guiarse por los principios constitucionales que ordenan y guían al Derecho tributario, y, como ya lo hemos dicho, siendo prolijos en el respeto de los derechos de los contribuyentes.

Finalmente, resta un comentario sobre la aplicación de las GAAR en el entorno internacional que, como ha sido adelantado por Ruiz Almendral (2006) es complejo “debido a la pluralidad de reglas y contextos jurídicos que necesariamente deben ser objeto de interpretación” (p. 143). Como ha señalado García Novoa (2015), en el nuevo contexto internacional han ido cambiando los instrumentos para combatir la elusión<sup>881</sup>. Las cláusulas antielusión, generales y específicas, que han sido siempre concebidas como herramientas de cada orden interno y, por tanto, también entendidas y ajustadas a la cultura jurídica propia de cada jurisdicción, ya son desde hace algunos consideradas como medidas necesarias que deben discutirse y de ser posible impactar bajo un modelo general que incida en las legislaciones internas.

Ya en el 2012, en el caso particular de la UE, se habían adelantado los trabajos para discutir medidas sobre la elusión a través del Plan para reforzar la lucha contra el fraude

---

<sup>880</sup> Nos remitimos a lo revisado en el Capítulo 2, sobre las conductas de resistencia a los tributos.

<sup>881</sup> Las medidas antielusión propias de la fiscalidad internacional, son aquellas normas domésticas o convenidas que basadas en la técnica propias de las normas antielusión que tratan de evitar que actos o negocios con trascendencia internacional obtengan un tratamiento o ventajas fiscales impropias (Delgado Pacheco, A. 2005, pp. 99 y ss.). Su alcance puede ser mediante SAARs (subcapitalización, transparencia fiscal internacional, cláusulas en los CDI sobre limitación de beneficios, acuerdos de intercambio de información entre Administraciones, etc.)

y la evasión fiscal internacionales (COM(2012) 722/2 y C(2012) 8806 final) de fecha 6 de diciembre de 2012<sup>882</sup>. El Plan había una recomendación expresa para que, al interior de la UE los países adoptaran una norma antiabuso de carácter general que permitiese perseguir operaciones artificiales con motivación fiscal y sin sustancia económica<sup>883</sup>.

Ahora bien, bajo el influjo del Plan de Acciones BEPS se han propuesto medidas antiabuso de carácter específico (como la limitación a la deducción de intereses o la transparencia fiscal internacional), respecto de las cuales los países han debido coordinar respuestas rápidas para su incorporación. En el caso de la UE dada la necesidad, adicional, de mantener el mercado interior se ha buscado que las soluciones sean comunes y flexibles, respetando el nivel de coordinación que ya de por sí tiene el ordenamiento comunitario<sup>884</sup>. En concreto, respecto de la lucha contra la elusión, la respuesta de la UE ha sido mediante la aprobación de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior (DOUE, serie L, n° 193, de 19). Esta Directiva en el artículo 3, establece el principio del “nivel mínimo de protección” por el cual se precisa que esta medida comunitaria no impide la aplicación de las disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades<sup>885</sup>. E incluso está previsto que los Estados puedan aplicar sanciones en los casos que resulten aplicables las cláusulas antielusivas generales.

---

<sup>882</sup> Una de estas medidas ha sido la modificación de la Directiva Matriz-Filial aprobada por el Consejo de la UE el día 27 de enero de 2015, en la que se introduce una norma antiabuso de carácter general.

<sup>883</sup> Propuesta GAAR (Commission Recommendation of 6.12.2012): “*An artificial arrangement or an artificial series of arrangements which has been put into place for the essential purpose of avoiding taxation and leads to a tax benefit shall be ignored. National authorities shall treat these arrangements for tax purposes by reference to their economic substance.*”

<sup>884</sup> En esa línea, la CE presentó a inicios del 2016 el denominado Paquete Anti-Elusión Fiscal o ATAP (*Anti-Tax Avoidance Package*) el cual agrupaba una serie de acciones dirigidas a neutralizar esquemas de erosión de bases imponibles y transferencia de beneficios en el entorno, que incluyó la propuesta de modificar la Directiva 2011/16/UE en relación con el intercambio automático de información fiscal país a país entre Estados miembros de la UE (Acción 13 del proyecto BEPS); la Recomendación de la Comisión Europea 2016/136 sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales (Acciones 6 y 7 del proyecto BEPS) y una Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva (referida a la identificación de paraísos fiscales).

<sup>885</sup> En este aspecto se reconoce que esta Directiva fue aprobada también en razón de las dificultades que se presentan en avanzar hacia una base consolidada para la tributación directa. Cfr. Báez Moreno y Zornoza Pérez (2018b). *The General Anti-abuse Rule of the Anti-tax Avoidance*. En Almuñí Cid, J.M., Hernández González-Barreda, P.A.; Ferreras Gutiérrez, J.A (eds.). *Combating Tax Avoidance in EU: Harmonization and Cooperation in Direct Tax*. Amsterdam: Kluwer Law International, pp. 101-112.

La Directiva (UE) 2016/1164 es norma compleja que contiene una cláusula general anti-abuso, unas cláusulas específicas (limitación de intereses y *Controlled Foreign Companies*- CFC) e incluso un impuesto de salida; que insta a los Estados el combatir la elusión confirmando la posición trazada en la jurisprudencia de la UE sobre que el combate a la elusión se propicia a través del principio antiabuso y respetando los de criterios de reparto de la potestad tributaria entre los Estados miembros y la Unión. Por lo demás, la Directiva solo incide a las conductas elusivas producidas en el ámbito de los impuestos sobre sociedades.

En lo que refiere precisamente a la GAAR, se ha dicho en el Preámbulo que esta norma tiene por objeto colmar las lagunas que puedan existir en la normativa específica de cada Estado contra las prácticas abusivas en materia de elusión fiscal, concediendo a las administraciones tributarias el poder de denegar a los contribuyentes los resultados pretendidos, en los casos que se acredite tal abuso<sup>886</sup>.

Dentro de la Unión, a norma general contra las prácticas abusivas de la Directiva se aplica a los mecanismos considerados falseados en la medida en que no se han establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica. Al evaluar si debe considerarse que un mecanismo está falseado, la Administración tributaria de cada Estado miembro puede considerar todos los motivos válidos. De no existir falseamiento, se reconoce que el contribuyente tiene derecho a elegir la estructura más eficaz desde el punto de vista fiscal para sus operaciones comerciales.

Finalmente, concluimos este acápite, destacando que, la aprobación de esta Directiva, ha puesto en evidencia, no solo la necesidad de que todos los Estados miembros incorporen una GAAR, sino que dada la cantidad de operaciones “*cross-border*”, las GAARs verán sus efectos extendidos en su alcance produciendo un número indeterminado de interacciones. Como hemos dicho, las GAAR han tenido siempre un alcance restringido a la jurisdicción local pero cada vez más las actividades económicas y los niveles de elusión están demandando que estas medidas puedan servir para detener estas situaciones. En ese sentido, a partir de esta Directiva se acepta que se debe garantizar una aplicación uniforme de las GAAR en “ámbito nacional, dentro de la Unión y en

---

<sup>886</sup> Vid. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:4309171>

relación con terceros países, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran”<sup>887</sup>.

### **3.3 Delimitación de la definición de planificación fiscal agresiva: las prácticas abusivas en el escenario internacional.**

#### **3.3.1 Primeras referencias a la figura. Elementos caracterizadores de la planificación fiscal agresiva.**

Como ha sido señalado, la aparición en el ámbito del Derecho tributario internacional de la categoría “planificación fiscal agresiva” ha significado añadir un elemento adicional de complicación <sup>888</sup> que supone querer perfilar la noción de elusión tributaria y distinguirla de las conductas lícitas de mitigación tributaria que deben ser admitidas por los Estados.

La planificación fiscal agresiva es un asunto que involucra a los grandes contribuyentes pues, como se ha dicho, “la capacidad de pago a menudo conlleva la capacidad de evitar el impuesto”<sup>889</sup> y consecuentemente, en el ámbito internacional, la capacidad para realizar planeamientos fiscales. En el campo del derecho internacional es donde aparece por primera vez la referencia a la denominada “planificación fiscal internacional” para designar a las actividades que llevan a cabo las empresas “en su objetivo de ordenar de manera eficiente las consecuencias fiscales de la gestión empresarial fuera de las fronteras propias” <sup>890</sup> pero de tal inicial concepto se ha evolucionado en la década pasada hacia uno definido por su agresividad: la planificación fiscal agresiva.

La primera mención, en algún documento oficial, a este complejo término se produjo en el 2008, el seno de la OCDE<sup>891</sup> y concretamente a propósito del Estudio sobre el papel

---

<sup>887</sup> Preámbulo de la Directiva.

<sup>888</sup> Sanz Gómez, 2018, p. 256.

<sup>889</sup> Buck, L.A. (1997). *Income tax evasion and avoidance: some general considerations*, p. 864, citado por Ruiz Almendral, 2006, p. 24, nota a pie 4.

<sup>890</sup> Arespacochaga, J. (1998). *Planificación fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons, p. 39.

<sup>891</sup> Algunos autores, como Mulligan & Oats (2009) refieren que el origen de la expresión “planificación agresiva” se encuentra en EE.UU. donde se le caracterizó por el diseño de esquemas y estructuras que contrarían el espíritu o la finalidad de la norma (“*Note the term ‘aggressive’ in this context arguably originates in the US and is used in the context of tax planning to denote activities that go against the spirit of the law. The term has come into use in the UK without any attempt to clarify its scope ...*”) Mulligan, Emer. & Oats, Linne. (2009). *The Risk Management: evidence from the US*. En *British Tax Review*, N° 6, p. 681, nota a pie 4. Disponible en <https://ore.exeter.ac.uk/repository/handle/10036/3447> Como señalan

de los intermediarios fiscales<sup>892</sup> que recogió algunas de las ideas discutidas en el Foro de la OCDE de Administración Tributaria (FTA) del año 2006 en Seúl, en el que se plantearon las preocupaciones por la participación que estos asesores cumplían en la promoción de acuerdos no aceptables de minimización de los impuestos<sup>893</sup> poniendo de relieve, sobre todo, que con estos se conseguían implementar “decisiones de planificación fiscal difícilmente defendibles ante un Tribunal” (Sanz Gadea, 2018, p. 256).

Posteriormente, en el año 2011, la OCDE volvió a abordar el asunto a través del Informe Lucha contra la planificación fiscal agresiva mediante la mejora de la transparencia y la presentación de información (“*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*”)<sup>894</sup> en el que se destaca la importancia de que las Administraciones tributarias puedan disponer de forma oportuna, específica y completa de una serie de informaciones ofrecidas por los contribuyentes que le permitan contrarrestar los efectos de la planificación fiscal agresiva<sup>895</sup>. Esta expresión también aparece en el Reporte OCDE sobre el Uso de las pérdidas empresarias con fines de

---

Calderón C. y Quintas S. (2016), esta mención al “espíritu de la ley” también se encuentra en documentos OCDE, como es el caso del Informe sobre Cumplimiento Cooperativo de 2013 en el que se lee: “*Cumplying with the spirit of the law means discerning and following the intention of the legislature. It does not require an Enterprise to make payment in excess of the amount legally required pursuant to such as interpretation*”, lo que implica, de acuerdo con el mismo informe que las empresas tomen “*reasonable steps to determine the intention in light of statutory language and relevant, contemporaneous legislative history. Transactions should not be structured in a way that will have tax results that are inconsistent with the underlying economic consequences of the transactions unless there exists specific legislation to give that result.*”. *Co-operative Compliance: A Framework from enhanced relationship to co-operative compliance*, Paris, 2013, p. 48, citado por Calderón C., J. M., y Quintas S., A. (2016). Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE (Primera parte). En *Análisis Tributario*, Nº 337, p. 17.

<sup>892</sup> OCDE (2008), Study into the Role of Tax Intermediaries, OCDE, París (Estudio sobre el papel de los intermediarios fiscales), <http://dx.doi.org/10.1787/9789264041813-en>.

<sup>893</sup> Comunicado del FTA de París, del 29 de mayo de 2009, p. 3, consultado en <http://www.oecd.org/ctp/administration/42887290.pdf>

<sup>894</sup> Informe *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*, OCDE, marzo de 2011, Disponible en <http://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/tacklingaggressivetaxplanningthroughimprovedtransparencyanddisclosure.htm>

<sup>895</sup> En dicho Informe se comparten algunos de los mecanismos o iniciativas que otros países estaban llevando a cabo para conocer dicha información entre los cuales se menciona: mecanismos de consultas tributarias; obligaciones de declaración complementarias de operaciones, inversiones o consecuencias fiscales concretas; encuestas y cuestionarios; declaraciones voluntarias como medio de reducir las sanciones; programas de cumplimiento voluntario en los que se acuerda presentar una declaración completa y cierta de las cuestiones y operaciones fiscales significativas, y proporcionar suficiente información para entender la operación y su impacto fiscal. Todos utilizados como forma para que las Administraciones tributarias pueda conocer el estado actual del avance de las operaciones de planificación que realizan sus contribuyentes y como medio para establecer la agresividad que esta alcanza.

planificación fiscal agresiva (“*Corporate Loss utilisation through Aggressive Tax Planning*”), igualmente del 2011.

Y en el 2012, en la UE se tocó este tópico en el Plan para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales (COM(2012) 722/2 y C(2012) 8806 final) de fecha 6 de diciembre de 2012, que llevó a la publicación por parte de la Comisión Europea de una Recomendación a los Estados miembros para que limitasen la planificación agresiva a través de cláusulas internas y en los CDIs, se condicione el tratamiento tributario de una renta o gasto a su impacto en otros Estados, de modo que se pueda asegurar que existe tributación en alguna jurisdicción. En ese momento, año 2012, ya había plena conciencia de que las prácticas de planificación tributaria agresiva se habían convertido en una grave amenaza en tanto podían significar que grandes rentas no triburan en ninguna jurisdicción.

En la definición aportada por la Recomendación de la Comisión europea de 6 de diciembre<sup>896</sup>, aparentemente se identifica la figura de la planificación fiscal agresiva con la elusión, al señalarse, en similares términos que ésta consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, pudiendo adoptar diversas formas<sup>897</sup>. No obstante, como comentan, Calderón C. y Quintas S. (2016) “un buen número de operaciones que caen en el ámbito de este concepto (...) pueden constituir operaciones válidas y genuinas, de suerte que hasta la fecha resultaban aceptables y legales siempre que no mediara artificiosidad” (p. 23)

Pero, el salto definitivo de esta nueva categoría al escenario internacional, lo consiguió gracias al Plan de Acciones BEPS en el cual su protagonismo es claro<sup>898</sup> y dicha

---

<sup>896</sup> Recomendación de la Comisión Europea al Consejo de 6 de diciembre de 2012, (2). Bruselas 6.12.2012. C (2012) 8806 final. Se define el Planeamiento Tributario Agresivo como el tomar ventaja de los tecnicismos del sistema tributario o de inconsistencias entre dos o más sistemas tributarios con el propósito de reducir la obligación tributaria (“*Aggressive tax planning consists in taking advantage of the technicalities of a tax system or of mismatches between two or more tax systems for the purpose of reducing tax liability*”).

<sup>897</sup> En la Recomendación de la CE se relaciona la planificación fiscal agresiva con el disfrute de ventajas fiscales que “resultan de operaciones, negocios, estructuras o esquemas complejos, en ocasiones con escasa sustancia económica, cuya aplicación no se ajusta ni es consistente con la finalidad de la normativa tributaria aplicada (*tax shelter*), y cuyo resultado puede ser la no tributación (doble no imposición) o la “explotación” del arbitraje de tipos impositivos en relación a Estados miembros o países terceros” Calderón C., J. M., y Quintas S., A., 2016, p. 22.

<sup>898</sup> Aunque se puede afirmar la planificación fiscal agresiva es una temática transversal a todo el Proyecto de Acciones Beps, concretamente, cuatro acciones abordan su impacto en determinadas actividades: La Acción 2: *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements*; La Acción 3: *Strengthening CFC*

expresión es usada en situaciones que coinciden, en mucho, con la definición de elusión tributaria. En efecto, la planificación fiscal agresiva refiere al aprovechamiento de las asimetrías o diferencias de tratamiento que existen entre los ordenamientos de las jurisdicciones que son usadas por los sujetos para conseguir desplazar de modo artificioso sus beneficios hacia territorios con regímenes tributarios con baja o nula presión tributaria<sup>899</sup>. Esta aproximación la identifica con la definición que suele darse de la elusión internacional<sup>900</sup>.

Diversos autores han hecho ver esta estrecha relación e incluso el traslape entre ambas definiciones<sup>901</sup> así como se destaca constantemente su falta de claridad conceptual<sup>902</sup> y su indefinición<sup>903</sup>. Aunque algunos defienden su distinción de elusión basándose únicamente en los criterios de territorialidad, al considerar que la planificación fiscal agresiva

---

*rules*; La acción 4: *Limiting Base Erosion via Interest Deductions and Other Financial Payments*; y, la Acción 12: *Requiring Taxpayers to Disclose their Aggressive Tax Planning Arrangements*.

<sup>899</sup> Como explica Serrano Antón (2015) se trata de que a través de distintas técnicas, facilitadas por la tecnología, las empresas multinacionales “puedan decidir con antelación el lugar en el que surjan y graven los beneficios empresariales”. Serrano Antón, Fernando. (2015). La planificación agresiva: últimos avances en BEPS y en la UE. En *Legal today*. Thomson Reuters. Disponible en <http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/planificacion-fiscal-agresiva-ultimos-avances-en-beps-y-en-la-ue>

<sup>900</sup> Y es la que mantiene algún sector de la doctrina como es el caso de Delgado Pacheco (2005) para quien la planificación fiscal agresiva es “el aprovechamiento de los grupos multinacionales o transnacionales de las diferencias entre los distintos ordenamientos fiscales nacionales o entre los diferentes ordenamientos vigentes en cada país con mayor o menor soberanía fiscal.” Delgado Pacheco, Abelardo. (2015). Las medidas antielusión en la fiscalidad internacional”, *Información comercial española, ICE Revista de Economía, Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional*, N° 825, p. 98.

<sup>901</sup> Pistone, por ejemplo, la incertidumbre que se genera al tratarse de dos definiciones con una línea de separación tan imprecisa. Cfr. Pistone, 2016, p. 130. Lee (2015) se decanta más bien por una equivalencia entre ambas aunque entiende que tanto *tax avoidance* como *aggressive tax planning* implican la reducción de los impuestos sin quebrantar la ley. Lee, Soojin. (2015). *News media Coverage of Corporate Tax Avoidance and Corporate Tax reporting*. Research Papers. WU International Taxation Research Paper Series, Universidad de Viena. N° 2015-16. Tarsitano 2019, por su parte, también concluye que la planificación fiscal agresiva tiene elementos heterogéneos que se identifican con la elusión. *Vid.* Tarsitano, 2019, p.354, nota a pie 21.

<sup>902</sup> Ver por todos, Calderón C., J. M., y Quintas S., A. (2016) quienes afirman que “lo más problemático del concepto de planificación fiscal agresiva (...) tiene que ver con su vaguedad y subjetividad, toda vez que no resulta en modo alguno claro cuál es su alcance, ya que los términos empleados (“*unintended and unexpected tax revenue consequences*”) son opacos y carentes de un significado evidente, por no mencionar que se parte de la base de que se trata de planificaciones referidas a posiciones fiscales son sostenibles/defendibles (“*tenable*”)” (p. 22).

<sup>903</sup> Carbajo Vasco (2016) critica la indefinición del término y señala que los problemas y dificultades que las acciones BEPS plantean “comienzan por la propia indefinición de los términos utilizados en la iniciativa y la ambigüedad de las voces “planificación fiscal agresiva/abusive/illegal” que rápidamente, se contraponen a la llamada, en simples palabras, “planificación fiscal” (p. 34).

corresponde a un fenómeno necesariamente internacional mientras que la elusión tributaria sería un fenómeno al interior de las jurisdicciones de los Estados<sup>904</sup>.

Hay autores que postulan que la planificación fiscal agresiva, no deja de ser una planificación tributaria y, por tanto, no puede tratarse de una conducta ilícita<sup>905</sup> o que se trata de una planificación “normal llevándola al límite de la legalidad”<sup>906</sup>. Otros autores han planteado que esta categoría pertenece al ámbito del “*soft-law*” y, por tanto, no se designa con ella una conducta ilegal sino más bien ilegítima (Sanz Gadea, 2018; Panayi, 2015). Siendo parte del *soft-law*, entendemos que, adquiriría condición de estándar o referencia mas no sería en sí misma una categoría jurídica.

Lo cierto es que su asociación a la idea de abuso está muy presente. Si está normalmente aceptado que el ejercicio de una planificación fiscal no tiene por qué conducir a resultados contrarios al ordenamiento, el adjetivo de “agresiva” es un claro indicativo de una práctica ejercida fuera de lo permitido<sup>907</sup> por lo que se espera que los Estados tomen acciones para reprimirla o, al menos controlarla. Las prácticas de planificación fiscal agresiva afectan tanto a los países de la fuente de la renta como aquellos de la residencia, ambos ven cómo las rentas que han podido gravar se “alocan” en otra jurisdicción o cómo estas no regresan o si lo hacen, lo hacen muy disminuidas y tributan a muy bajo costo, por tanto, ambos países están dispuestos a reaccionar contra ella<sup>908</sup>.

---

<sup>904</sup> Ver, por ejemplo, Sánchez Archidona (2017) quien se refiere a la elusión *strictu sensu* como un fenómeno local, en contra de la planificación fiscal agresiva que ocurre a través de dos o más ordenamientos.

<sup>905</sup> En ese sentido, Gil (2014) defiende que “no es tanto un problema de vulneración de leyes por parte de las multinacionales, sino de la existencia de resquicios legales y lagunas en la interacción de las normas impositivas nacionales de los distintos países”. Para esta autora que los sujetos aprovechen las inconsistencias de las normas tributarias y los CDI no da margen para que se pueda reprochar su conducta. Gil, Elizabeth. (2014). Beps vs. Planificación fiscal empresarial. I Spanish International Tax Summit. Recuperado de <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina22.pdf>

<sup>906</sup> Rosembuj, T. (2013). La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios. En el Fisco, N° 204. Disponible en <http://elfisco.com/articulos/revista-no-204-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-desplazamiento-de-beneficios>

<sup>907</sup> Las prácticas de planificación fiscal agresiva plantean, también, la discusión sobre su moralidad. Es ilustrativo el relato que hace Panayi (2015) sobre como los grandes gerentes de las multinacionales que pagaban módicas sumas al Reino Unido fueron citados en audiencia ante el Comité de Cuentas Públicas y se escuchó afirmar en alguna de ellas "No te estamos acusando de ser ilegal", "te estamos acusando de ser inmoral" (p. 546).

<sup>908</sup> Panayi (2015), resume así: “*To put it simplistically, residence countries are concerned that profits held offshore – which appear to belong to resident companies or controlled foreign entities– remain untaxed and are not remitted back to the country of residence. By contrast, source countries are concerned that profits which could be perceived to arise within their jurisdiction go untaxed or are seriously*

Pistone (2016) opina que no existe equivalencia entre el concepto de planificación fiscal agresiva y el de elusión tributaria. A su juicio, si en una planificación agresiva es posible establecer razones económicas válidas por las que las sociedades ubicadas en diferentes jurisdicciones intervienen en determinadas operaciones en el espacio de la Unión Europea, no existe elusión ni en las operaciones particulares ni en el esquema en su conjunto por la libertad de establecimiento que se les garantiza, y más bien se puede apreciar cómo las empresas aprovechan las discordancias entre los distintos ordenamientos tributarios. Plantea, en tal sentido, que en la planificación fiscal agresiva es posible encontrar la expresión de la competencia fiscal perjudicial entre Estados fruto de la introducción de regímenes preferenciales que estos ido introduciendo en sus legislaciones, lo que finalmente ha producido una afectación en la soberanía de otros Estados. Para él, la planificación fiscal agresiva se produce cuando se explotan o aprovechan las discordancias entre ordenamientos para procurarse una ventaja fiscal y ocurre una desalineación entre la producción de la riqueza tributable y el ejercicio de la soberanía estatal (desalineación de las bases imponibles), además que ocasiona una doble no imposición involuntaria, por lo que sobre la base de esta definición no ve posible concluir su ilegitimidad.

Por ello, para dicho autor es posible diferenciar ambas figuras que, aunque pueden compartir similitudes, priman los elementos diferenciadores. Los elementos comunes de ambas figuras son para Pistone (2016): que ambas surgen por los problemas de fricción que se producen entre las normas y la sustancia; y que el ahorro fiscal que se consigue no es tolerado por el ordenamiento. Sin embargo, las distinguen la dimensión transnacional que tiene la planificación fiscal agresiva, que no tiene la elusión; y la el elemento intencional que, según el autor contiene la elusión tributaria y no así la planificación fiscal agresiva<sup>909</sup>.

Ahora bien, si hemos dicho que está en la esencia de la planificación tributaria el buscar ahorros tributarios a partir del uso de las economías de opción o las diferencias de regulación entre Estados, es claro que una planificación tributaria desnaturalizada pretenderá los ahorros tributarios a partir de actos elusivos. La planificación tributaria

---

*depleted/eroded before being taxed. A combination of inadequate and/or antiquated rules in both the countries of residence and source has led to very low effective tax rates and often stateless income.*” Panayi, C. H. (2015). Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?. En *Intertax*, vol. 43, N° 10, p. 546.

<sup>909</sup> Pistone, 2016, pp. 130-135.

puede tener un resultado elusivo. No son lo mismo: la primera puede estructurarse a partir de operaciones elusivas. En tales casos, entendemos que el adjetivo “agresiva” señala, justamente, la persecución de los fines de ahorro, aun usando medios que no se ajustan a derecho.

Pretender desconocer el impacto que produce el adjetivo “agresivo” en la descripción de esta planificación, para seguidamente afirmar que no se puede decir que haya algo de ilegítimo, no parece una postura válida pues, todo comportamiento excesivo y que adolezca de artificialidad debe, por principio, ser perseguido por el Derecho, no siendo admisible la inacción del Estado quien debe reaccionar no solo pensando en su recaudación perdida sino en las graves inequidades y distorsiones que estos comportamientos originan.

Las técnicas que se utilizan para una planificación agresiva involucran diversas y complejas formas de estructurar las operaciones de las empresas pero como, señala Carvajo Vasco (2016) estas pueden reconducirse a dos. Así el autor sostiene que la planificación fiscal agresiva se desarrolla dualmente, sea a través de técnicas de erosión de las bases imponibles o sea desviando los beneficios hacia territorios de baja o nula tributación.

La visión de Carvajo Vasco, nos regresa nuevamente a la pregunta que venimos arrastrando acerca de la relación entre elusión tributaria internacional, planificación fiscal agresiva y las denominadas BEPS. Para algunos, como es el caso de Sánchez- Aizcorbe, la planificación fiscal agresiva trae como consecuencia la erosión de las bases imponibles, mientras que para Carvajo Vasco, esta última es un instrumento para llevar a cabo la planificación fiscal agresiva.

Existe en esta aspecto una confusión generada desde la propia OCDE (2013: 46-54) que se refiere a “las actividades de erosión de la base imponible y traslado de beneficios” de las empresas a las que se accede mediante algunas posibilidades entre las que se cuenta a la planificación fiscal agresiva junto a la competencia tributaria entre los Estados; los precios de transferencia; el endeudamiento societario; y las reglas anti-elusión (lo que parecería sugerir la erosión de bases imponibles es un resultado y no una herramienta). Es por esta razón que Calderón C. y Quintas S. (2016) refieren que en estas definiciones de la OCDE se le ha querido dar a la planificación fiscal agresiva la calidad de un

“concepto paraguas”<sup>910</sup> “que sirve para reparar los fallos, lagunas, e inconsistencias del sistema de fiscalidad internacional, así como para neutralizar los esquemas u operaciones cuya finalidad esencial sea la obtención de una ventaja fiscal y que frecuentemente carecen de un razonable nivel de sustancia económica” lo que le da una perspectiva más amplia que serviría para (p. 23). Aunque estos autores se decantan, finalmente por considerar que el concepto de planificación fiscal agresiva debería ser independiente de su carácter abusivo.

Contribuye, por otra parte, a mantener el debate sobre la naturaleza y extensión de esta pretendida categoría jurídica que en los documentos BEPS se la utilice para referirse a “un conjunto de ‘anomalías fiscales’ que pivotan sobre un uso impropio y potencialmente abusivo de la normativa nacional o bilateral de fiscalidad internacional”, terminología que estaría siendo usada de forma no técnica sino de forma instrumental que resulta útil para designar las anomalías de un sistema de fiscalidad internacional que ha quedado obsoleto.<sup>911</sup>

A nuestro juicio, la planificación fiscal debe entenderse como el procedimiento que siguen las empresas con presencia internacional (multinacionales) que identificando las diferencias de tratamiento que dispensan los ordenamientos tributarios, aprovechan del arbitraje tributario y las opciones que ofrece la falta de neutralidad, a partir de la elección de la vía menos gravada. Este comportamiento importa la realización de acciones u operaciones para concretar situaciones de ventaja tributaria y ahorro de impuestos. Ahora bien, la planificación fiscal agresiva suma a estas conductas elementos de artificiosidad en las operaciones, el uso de lagunas o defectos legales derivados de las divergencias y fricciones de los ordenamientos jurídicos de cada Estado, y la ausencia de motivación económica (García Novoa, 2017<sup>912</sup>).

### **3.3.2 Los lineamientos de nuestra definición de planificación fiscal agresiva.**

Queda claro pues que a pesar de estas confusiones y distinguos al momento de entender estas categorías, el Derecho tributario internacional se enfrenta a tres problemas con raíz

---

<sup>910</sup> Denominación que los autores reconocen haber tomado, a su vez, de Dourado, A. P. (2015). “*Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6*”. En *Intertax*, Vol. 43, N° 1, pp. 43-48. Citado en nota pie 60, p. 23.

<sup>911</sup> Cfr. Calderón C., J. M., y Quintas S., A., 2016, p. 24.

<sup>912</sup> García Novoa, C. (2017). La estrategia BEPS. En *Temas de actualidad en materia de tributación internacional* (Chico de la Cámara, P. dir). Madrid: Instituto de estudios Fiscales, pp. 81-108.

similar como es el resultado de ahorros tributarios no tolerables o propiamente no aceptables<sup>913</sup>.

A nuestro juicio, la categoría más amplia sigue siendo la elusión que en su dimensión internacional agrega a la complejidad de las operaciones o estructuras normalmente elusivas el hecho de concretarse con el uso del espacio y normativa de por lo menos dos jurisdicciones distintas. Tal como hicimos cuando trabajamos las categorías de planificación tributaria y economía de opción a nivel local, que nos decantamos por un entendimiento que ve en el primero el procedimiento que utiliza las economías de opción que ofrecen los ordenamientos, igual hacemos en el contexto internacional, señalando por tanto, que las planificaciones tributarias internacionales no conllevan resultados elusión ni de afectación indebida a las bases imponibles, en tanto, sean realizadas sin desajuste de las normativas que regulan las actividades a realizar<sup>914</sup>.

Sin embargo, si avanzamos hacia una planificación fiscal agresiva, esta, se expresa en operaciones que mayormente coincidirán con operaciones y estructuras elusivas, es decir, de abuso en las posibilidades de configurar las operaciones y se servirán de las distintas formas de erosión de las bases imponibles que, tal como está el estado actual del debate en Derecho internacional tributario, deben ser calificadas como operaciones no legítimas y sometidas, por tanto, a los efectos de ajuste o desconocimiento que los ordenamientos tributarios hayan previsto. Como no puede escapar a un análisis más pormenorizado, si estas actividades internacionales involucran a más de una jurisdicción, una verdadera lucha contra los resultados de estas planificaciones fiscales agresivas debiera darse de algún modo concertado o, al menos, con herramientas que permitan un ajuste coherente de la situación con un resultado económico que reordene la tributación que correspondería. Esta es la tarea que aun no logra una maduración en el ámbito internacional.

Ahora bien, en un escenario hipotético, ¿sería posible que mediante una planificación fiscal agresiva se consigan resultados de ahorro que no califiquen, en estricto, como

---

<sup>913</sup> Por ello, algunos autores destacan que en la terminología OCDE se esté introduciendo este tipo de categorías “cuasi-legales” que utilizan términos como “*unacceptable*” para señalar un comportamiento que se ubicaría entre lo legal y lo ilegal. Cfr. Calderón C. y Quintas S., 2016, p. 22.

<sup>914</sup> En este aspecto coincidimos, en principio, con García Novoa (2015) cuando señala que “todo aprovechamiento de ventajas ofrecidas por países que no realicen competencia fiscal pernicioso debería ser caracterizado como lícita planificación fiscal internacional. Entre estas operaciones, tradicionalmente caracterizadas como de planificación fiscal, habría que incluir aquellas que aprovechan las divergencias entre legislaciones domésticas y, por otro lado, aquellas otras operaciones que se benefician de lagunas legales y fiscales que derivan de los diferentes ordenamientos jurídicos” (p. 38-39).

elusivos y, por tanto, que no pudieran ser perseguidos por los Estados o que no pudieran tener ningún mecanismo para reaccionar contra ello? Creemos que a pesar de que el Derecho tributario no hubiera podido anticiparse a las operaciones de alta ingeniería fiscal en que se traducen las planificaciones agresivas (desde luego, ello parece una empresa imposible), lo relevante sería identificar las conductas que no deben ser tolerables por el ordenamiento tributario y cuya realización resquebraja el sentido y los valores en que dicho ordenamiento reposa. Por ello, la mayor dificultad para perseguir estas planificaciones agresivas estriba no solo en las respuestas que cada ordenamiento interno pueda tener<sup>915</sup>, sino en el hecho de poder concebir un orden tributario internacional que permita reaccionar de forma articulada y conjunta contra estas planificaciones. Coincidimos en ese aspecto con Serrano Antón (2015) cuando señala que “La planificación fiscal agresiva constituye uno de los asuntos prioritarios de la agenda internacional, que requieren un análisis completo, global y coordinado para poder alcanzar una solución efectiva de carácter coherente e internacional.”

Creemos, pues, que las planificaciones fiscales agresivas son planeamientos no consonantes ni alineados con los nuevos parámetros de la fiscalidad internacional. Nadie puede poner en tela de juicio, la presencia galopante que tienen los temas antielusivos en la palestra actualmente<sup>916</sup>. Después del sisma producido por el Plan de Acciones BEPS no es posible dudar de que han cambiado algunos paradigmas para no volver<sup>917</sup>.

En el siguiente capítulo tendremos ocasión de volver sobre algunas de las cuestiones aquí planteadas cuando corresponda estudiar, justamente, el nuevo orden tributario internacional y las acciones BEPS. Sirva lo dicho hasta el momento para haber identificado los orígenes y antecedentes que permiten delinear los contornos de la planificación fiscal

---

<sup>915</sup> Comentan Calderón C. y (2016) que algunas Administraciones tributarias, como es el caso de la británica, evalúan sancionar las planificaciones fiscales agresivas, considerando además de sanciones y medidas disuasorias (sanciones administrativas y penales) el implementar otras de índole reputacional (riesgo reputacional, *name and shame*) junto a la imposibilidad de que las empresas que incurran en ella puedan contratar con las Administraciones públicas. Cfr. Calderón C. y , p. 18, nota a pie 25.

<sup>916</sup> Ya en el 2013, la OCDE se refería a un problema de gran preocupación y actualidad en los ordenamientos tributarios. Ver, OCDE, Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, Ediciones OCDE, 2013, pp. 7-8.

<sup>917</sup> No piensa igual Carbajo Vasco (2015): “técnicamente hablando, este nuevo paradigma no es mejor ni peor que el anterior, pues sus decisiones son de política fiscal y de principios tributarios, siempre discutidos, lábiles y debatibles, así como sometidos a diferentes trade offs y que, por otro lado, es un proyecto en construcción, mucho menos elaborado todavía que el formado durante, prácticamente, todo el siglo XX.” Carbajo Vasco, Domigno. (2015). El plan de Acción de la Iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. En *Crónica tributaria* N° 154, p. 54.

agresiva y nuestra posición sobre su ilegitimidad y consonancia con los resultados de elusión.



## **Capítulo 4: Fiscalidad internacional, Derecho Internacional Tributario y Globalización. Desarrollo de la planificación agresiva y las prácticas elusivas internacionales**

### **Introducción.**

Después de lo estudiado en los tres primeros capítulos de esta tesis, hemos llegado al punto en que hemos de mover nuestra atención hacia el fenómeno tributario y el subsecuente, e indeseado, fenómeno de la elusión, pero ambos a escala internacional.

Es una cuestión incontrovertible, que releva de cualquier esfuerzo probatorio, que la transformación del mundo tal cual lo conocemos ahora, y de la economía, en particular, ha tenido origen en los procesos asociados a la globalización económica y el avance de las tecnologías informáticas iniciados en las últimas décadas del siglo pasado. En el siglo XXI, no causa sorpresa alguna y se acepta sin cuestionamiento que, el estudio del Derecho en general, no puede hacerse más intramuros sino que este se ha convertido en una categoría internacionalizada por el reconocimiento del contexto en el que impacta, así como por las relaciones cada vez más intensas y complejas entre Estados, particulares y corporaciones.

Precisamente, la globalización económica representa en el campo del Derecho Tributario un revulsivo que ha terminado por transformarlo, no siendo posible, actualmente, entenderlo y aplicarlo, sin tener incorporada su dimensión internacional. Así, tampoco es posible que exista una especialización en Derecho Tributario sin que quienes van a ejercerla, no dominen los aspectos vinculados a la fiscalidad internacional. El Derecho Tributario no es solo el derecho interno de los Estado, sino el derivado de los convenios internacionales que vinculen a dicho Estado así como el conjunto de principios, reglas y estándares que pueden derivarse del denominado “régimen tributario internacional”.

Sobre el impacto de la globalización y la existencia de un orden o régimen de fiscalidad internacional, nos ocupamos en los primeros acápites de este capítulo, para concluir con nuestra evaluación de cómo el motor que está impulsando niveles más intensos de colaboración entre los Estados y acuerdos que fortalecen este orden tributario

internacional, es la lucha contra las figuras elusivas y las planificaciones internacionales agresivas que las producen, mediante la aprobación del Plan de Acciones BEPS y medidas posteriores.

A nuestro juicio, si antes se valoraron los esfuerzos por llegar a construir principios y bases para un sistema de fiscalidad internacional que involucre a las diversas jurisdicciones en el afán de reducir el impacto de la doble imposición internacional, ahora con la lucha común contra la planificación agresiva y elusión tributaria y los grandes perjuicios que esta ocasiona, tanto en la quiebra de la equidad que es principio central de todo orden tributario como en los niveles concretos de recaudación de los Estados, podemos haber llegado a un punto de inflexión en el que es claro vislumbrar que solo el trabajo conjunto y articulado de los diversos Estados puede redituar beneficios para las sociedades y los erarios públicos.

Por ello, para avanzar hacia una cabal comprensión del fenómeno elusivo en el escenario internacional y las respuestas de trabajo coordinado de los Estados que demanda, vamos a centrarnos en estudiar en esta parte de nuestra investigación la delimitación e importancia del fenómeno de la globalización económica como catalizador de una forma de organización de las empresas y su forma de tributar; las claves para defender la existencia de un orden o sistema tributario internacional; el desarrollo del Derecho Internacional tributario con énfasis en la diversidad de fuentes que lo componen; los puntos de acuerdo en la lucha contra la elusión tributaria, para terminar con el estudio de los regímenes de algunas jurisdicciones y casos emblemáticos de planificaciones fiscales agresivas que las condiciones de la fiscalidad internacional han permitido en los últimos años.

#### **4.1 Impacto de la globalización económica en la fiscalidad internacional.**

##### **4.1.1 La globalización económica y las actividades de las multinacionales.**

Para entender la magnitud del problema de la elusión internacional, los desafíos que esta ha supuesto para el Derecho Tributario y las Administraciones Tributarias y contextualizar los avances que, en materia de fiscalidad internacional se han ido dando en los últimos años, es un presupuesto obligatorio referirnos, en primer lugar, al fenómeno de la globalización económica y comprender los términos actuales en los que esta puede ser definida y valorada, ya conocidos los impactos que ha producido a lo largo de las últimas décadas.

Desde ya, partimos por reconocer, como ha dicho Bokobo (2015), que también se ha producido una “globalización de la tributación” entendida como el definitivo aumento de los “aspectos fiscales internacionales” dentro de los propios sistemas tributarios nacionales, lo cual nos conduce a explicar el fenómeno tributario en términos más amplios y complejos de aquellos que tradicionalmente veían a la tributación como un asunto doméstico y vinculado a los límites de la soberanía de cada Estado.

Explica Calderón Carrero (2006)<sup>918</sup> que, con anterioridad al mundo globalizado, el legislador tributario no configuraba sus sistemas tributarios bajo la consideración de una “competitividad internacional” y tratando de mantener capitales e inversión en su territorio. Los Estados tenían “independencia operacional” sobre el sistema fiscal pues sus propias autoridades podían controlar o supervisar la aplicación de las normas tributarias en sus jurisdicciones sin requerir la asistencia de las autoridades de otros Estados.

En similar línea, Ruiz Almendral (2006) sostiene que la globalización económica junto a la mayor competencia fiscal que propicia, ha exigido que los sistemas tributarios nacionales se adecúen ya no solo “al tradicional principio de capacidad económica, sino también a estos fenómenos [*elusivos*], de manera que, entre otros aspectos, deberán ser capaces de ‘cazar’ al contribuyente cada vez más escurridizo (*ability to pay versus ability to tax*), adaptándose así en cierta manera, a dicha competencia (...)” (p. 25) [*corchetes agregados*].

Con estas dos premisas expuestas, tenemos que se ha producido un incremento de los aspectos internacionales de los sistemas tributarios de los Estados, así como se verifica la necesidad de estos de adaptarse a la competencia fiscal. Asumidas estas premisas, nos dedicamos en los siguientes párrafos, en primer lugar, a definir y categorizar la globalización económica y, en segundo lugar, a precisar los impactos que esta ha originado en la tributación y en el desarrollo del Derecho Internacional Tributario.

La justificación de este estudio introductorio, debe quedar claro, radica en que consideramos que no es posible pretender abordar temáticas asociadas al Derecho Internacional Tributario sin contextualizar el momento económico en el cual surgen sus reglas y principios y sin entender la respuesta que se ha querido dar a las diversas

---

<sup>918</sup> Calderón Carrero, (2006). La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI. Instituto de Estudios Fiscales. Serie Documentos, Doc N° 20/06, p. 6.

problemáticas y cambios que la globalización produjo a nivel económico y social. Máxime si, lo que se quiere, es arribar a una denificación plausible de los contornos que definen un fenómeno tan complejo como es la elusión tributaria internacional.

El siglo XX, en sus postrimerías, dejó un mundo con una situación de cambios fulgurantes y transformaciones profundas, pivoteadas por ese concepto que ya se había instalado en el lenguaje académico (especialmente de las ciencias sociales) y cotidiano, aun sin que fuera posible todavía comprender sus verdaderos alcances ni prever sus niveles de evolución: el progresivo fenómeno de la globalización económica.

De ello da cuenta el Informe del Fondo Monetario Internacional que, bajo el título “La globalización: ¿Amenaza u oportunidad?”, define la globalización como “la creciente integración de las economías de todo el mundo, especialmente a través del comercio y los flujos financieros”. Se explica que esta integración, y hasta interdependencia de las economías, se materializa en los desplazamientos de personas, transacciones transfronterizas de bienes y servicios, difusión de la tecnología, entre otros aspectos culturales, políticos y ambientales<sup>919</sup>.

En similar sentido, el premio nobel de economía Joseph Stiglitz<sup>920</sup>, definió en el 2002 a la globalización como

la integración más estrecha de los países y los pueblos del mundo, producida por la enorme reducción de los costes de transporte y comunicación, y la superación de las barreras artificiales a los flujos de bienes, servicios, capitales, conocimientos y (en menor grado) personas a través de las fronteras. La globalización ha sido acompañada por la creación de nuevas instituciones que se han unido a las existente para trabajar traspasando las fronteras (...) y es enérgicamente impulsada por corporaciones internacionales que mueven no sólo el capital y los bienes a través de las fronteras, sino también la tecnología<sup>921</sup>.

---

<sup>919</sup> Vid. Fondo Monetario Internacional (FMI). 2000. Globalización: ¿Amenaza u Oportunidad? 00/01 (S). Disponible en <https://www.imf.org/external/np/exr/ib/2000/esl/041200s.htm>

<sup>920</sup> Stiglitz, Joseph. (2002). *Globalizations and his Discontents*. London: Penguin UK.

<sup>921</sup> Traducción propia del texto original: “*Fundamentally, it is the closer integration of the countries and peoples of the world wich has been brought by the enormous reduction of costs of transportation and communication, and the breaking down of artificial barriers to the flows of goods, services, capital, knowledge, and (to a lesser extent) people across borders. Globalization has been accompanied by the creation of new institutions that have joined with existing ones to work across borders (...) Globalization is powerfully driven by international corporations, wich move not only capital and godos across borders but also technology.*” (p. 9).

La globalización<sup>922</sup> no es un fenómeno que se haya producido por vez primera en las décadas finales del siglo pasado<sup>923</sup>, pues a lo largo de la historia se pueden identificar otros momentos en los que han ocurrido procesos similares<sup>924</sup>. Sin embargo, el término “globalización” es actualmente reconocido como la etiqueta que identifica la transformación económica que ha caracterizado a la denominada sociedad de la información<sup>925</sup>, cuya nota principal es su difusión a escala mundial y su capacidad de infiltrarse en diversos espacios de la vida de los Estados.

---

<sup>922</sup> Desde una aproximación literal, en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española se define la “globalización” (acción de globalizar) en varias acepciones: como la “Extensión del ámbito propio de instituciones sociales, políticas y jurídicas a un plano internacional”, como la “Difusión mundial de modos, valores o tendencias que fomenta la uniformidad de gustos y costumbres” y, en lo económico, como el “Proceso por el que las economías y mercados, con el desarrollo de las tecnologías de la comunicación, adquieren una dimensión mundial, de modo que dependen cada vez más de los mercados externos y menos de la acción reguladora de los Gobiernos.”

<sup>923</sup> Entiende Estévez (2002) que la globalización o mundialización de una actividad social consiste en su expansión a nivel planetario, y tales actividades sociales mundializadas se han dado varias en la historia de la humanidad. Estévez, J. (2002). *La Globalización y las transformaciones del Derecho*. En Zapatero, E., (ed.). *Horizontes de la filosofía del derecho: homenaje a Luis García San Miguel*, Vol. 1, p. 312. Para ubicarnos en el momento histórico en el que se suceden los cambios que dieron origen a la globalización actual de la economía, debemos recordar que antes de ella, el escenario internacional y el comercio entre países era limitado y controlado por los Estados lo que, aunado a la ausencia de tecnología informática como la entendemos ahora, ocasionaba transacciones a escala global de poca importancia. Piénsese que la primera parte del siglo pasado estuvo marcado por las guerras mundiales, y en el período entre ellas, las economías locales trataron de sobrevivir cerradas a la internacionalización, con medidas proteccionistas y controlando el capital. Explican Huwart, Jean-Yves y Verdier, Loïc (2015), que después de las crisis económicas y guerras mundiales, recién se empieza a pensar en facilitar la apertura de los mercados. En la posguerra, el proteccionismo estatal empezó a ser mal visto en los países occidentales. El acuerdo Bretton Woods (suscrito en 1944, por los países pertenecientes a la ONU) buscó evitar que el comercio volviera a quedar estrangulado como ocurrió en la década de 1930. En 1947, la suscripción del GATT tuvo como fin liberar el comercio de mercancías, eliminando aranceles y barreras nacionales al comercio. El verdadero cambio, sin embargo, ocurrió en la década de los 70 con la transformación y creación del nuevo sistema monetario internacional, según el cual todas las monedas pasaron a ser convertibles entre sí a una paridad variable basada en la oferta y la demanda. Con ello, llegó la apertura de las fronteras al flujo de capitales y ello aceleró el proceso de globalización. Cfr. Huwart, Jean-Yves y Verdier, Loïc, 2015, pp. 39-42.

<sup>924</sup> Maddison (2004) afirma que, de hecho, la globalización producida entre 1500 y 1820 ha sido, en términos relativos, bastante más relevante que la ocurrida entre las postrimerías del siglo pasado e inicios de este. Explica el autor que “El progreso técnico fue lento antes del siglo XIX, pero tuvo una enorme influencia sobre la economía mundial. Los enormes avances conseguidos por Occidente en el transporte y la navegación permitieron multiplicar por veinte el comercio mundial entre 1500 y 1820 (...) Una gran parte del aumento de la productividad se debió a la creciente especialización y a las economías de escala, logros que ya fueron señalados por Adam Smith al analizar las causas del progreso económico ocurrido hasta 1776”. Cfr. Maddison, Angus. (2004). *La economía de Occidente y la del resto del mundo en el último milenio*. En *Revista de Historia Económica, Journal of Iberian and Latin American Economic History*, Año N° 22, N° 2, pp. 262-263 y 278.

<sup>925</sup> La sociedad de la información es una expresión acuñada para diferenciar a la sociedad post industrial. La característica fundamental de esta sociedad está determinada por la rápida evolución de las tecnologías y el avance del internet. Cfr. Burch, S. (2005). *Sociedad de la información/sociedad del conocimiento, Recurso en línea, disponible en* <http://www.ub.edu/prometheus21/articulos/obsiberprome/socinfocon.pdf>

Ahora bien, lo que caracteriza y destaca, sin duda, en este último proceso histórico de globalización<sup>926</sup> son los niveles de integración desarrollados en el comercio de bienes y servicios, en las operaciones financieras entre los diversos mercados<sup>927</sup>, así como la sorprendente facilidad alcanzada para la comunicación en tiempo real, consecuencia directa de la vertiginosa transformación tecnológica que se ha producido y que ha abierto el espacio para el desarrollo de lo que ahora se conoce como la economía digital<sup>928\_929</sup>.

Pero la globalización no es un fenómeno que alcanza solo expresión en lo económico aunque, sin duda, todos los demás cambios, difícilmente se explican sin las consideraciones del nuevo orden económico. La globalización es también un proceso que ha implicado transformaciones sociales, culturales y políticas<sup>930</sup>. Es la expansión de

---

<sup>926</sup> El anterior proceso, se ubica entre los años 1870 a 1914, explica Avi-Yonah (2001), y en este proceso de globalización anterior la movilidad del capital y del trabajo eran similares dado que no existían aun restricciones migratorias. Cfr. Avi-Yonah, R., 2001, p. 62. Por otro lado, Bordo, Eichengreen e Irwin (1999), destacan, también, las diferencias entre el proceso de globalización iniciado a fines del siglo XIX y suspendido por las guerras mundiales, con la globalización iniciada a fines del siglo XX. Estos autores defienden que esta segunda alcanza niveles no antes vistos de integración de los mercados de bienes y de servicios financieros, lo que lo vuelve un fenómeno sin precedentes, y concluyen que unos mercados tan globales sin una gobernanza global podrían ocasionar más de un problema. Cfr. Bordo, Michael D., Eichengreen, Barry and Irwin, Douglas A. (1999). *Is Globalization Today Really Different Than Globalization a Hundred Years Ago?* En Collins, Susan and Robert Lawrence (eds.). *Brookings Trade Policy Forum*. Washington, DC: Brookings Institution, disponible en <https://eml.berkeley.edu/~eichengr/research/brooking.pdf>

<sup>927</sup> Vid. FMI, 2000.

<sup>928</sup> La primera de las novedades del actual proceso de globalización es la posibilidad de coordinar en tiempo real actividades que se realizan en toda la superficie del planeta. (...) Esta capacidad es consecuencia del extraordinario desarrollo que han experimentado las tecnologías de la información...”. Estévez, 2002, p. 312. Estos cambios tecnológicos son la explicación de la sorprendente aceleración en la movilidad de los capitales, dadas las facilidades para traspasar fondos y el relajamiento de los controles cambiarios. Cfr. Avi-Yonah, 2001, p. 62.

<sup>929</sup> En la doctrina hay coincidencia en los factores concurrentes para el proceso de globalización. Calderón Carrero (2006) señala la mejora en las comunicaciones y la tecnología asociada a ellas y la interdependencia entre países ocasionada por la internacionalización intensa de los flujos comerciales y de capital. Cfr. Calderón Carrero, J. M., 2006, p. 5. En similar línea, Cosulich, J. (2012) Consecuencias tributarias de la globalización. Blog CIAT, Recuperado de <https://www.ciat.org/consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion/>. Por su parte, Cruz Padial (2003) entiende que la globalización económica está representada por “tres conceptos: liberalización de los mercados de comercio de mercancías; liberalización del mercado de capitales y una revolución en las comunicaciones; y en la tecnología informática.” Cruz Padial, I. (2003). Globalización económica sinónimo de desnaturalización tributaria. En *Crónica Tributaria*, N° 109, p. 59.

<sup>930</sup> Huwart y Verdier (2015) aluden al carácter “multiusos” del término globalización pues para la mayoría de personas tiene significados distintos relacionados con fenómenos muy diversos como son la globalización de la información, la globalización cultural, la globalización política, etc. Sobre las diversas expresiones de la globalización se puede revisar a Flores, M. (2016) La Globalización como fenómeno político, económico y social. En *Orbis Revista Científica Ciencias Humanas*, Vol. 12, N° 34, pp. 26-41. Disponible en <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=70946593002>.

ciertos modelos e ideas, de maneras de realizar las actividades y de ciertos usos y costumbres.

En este aspecto, coinciden Estévez (2012)<sup>931</sup> y Beck (1997)<sup>932</sup> señalando que la globalización ha permitido una expansión del capitalismo. Beck explica que, respaldados por el modelo económico capitalista, los empresarios y las multinacionales se han visto empoderados y, actuando bajo sus reglas, han conseguido impactar tanto en la economía global como en la sociedad.

Las multinacionales habían empezado a optimizar la forma de realizar sus actividades y buscar las ventajas comparativas en los diferentes países para mejorar su producción, desde la década de 1960<sup>933</sup> y dadas las condiciones de la economía globalizada, su protagonismo y su calidad de agentes económicos estratégicos creció exponencialmente.

Pero, no se trata solo de que los Estados puedan estar interesados en atraer las inversiones de las empresas multinacionales hacia sus jurisdicciones sino que estas han ido ganando un poder negociador y una presencia en decisiones públicas, con una consecuente pérdida del poder de los Estados a favor de las actividades empresariales. Este nuevo equilibrio en la comunidad internacional, ha afectado la forma de producción normativa del Derecho Internacional y del Derecho Internacional Tributario, también, y se le considera un rasgo atribuible al fenómeno de globalización económica.

Sabido es que, dentro de la autonomía para autorregularse que tiene todo Estado, cada jurisdicción ofrece un ordenamiento interno con sus propias particularidades, por lo que la decisión de las empresas multinacionales por operar en una u otra jurisdicción, por supuesto, depende de un análisis de conveniencia. Por ello, se dice que la globalización ha traído, también, un cambio en el “paradigma empresarial”, las empresas ya no se

---

<sup>931</sup> De acuerdo con Estévez (2012) la globalización ha producido una mundialización del capitalismo, facilitada porque los Estados dejaron de limitar o controlar la circulación de bienes y capitales a través de sus fronteras, extendiéndose incluso a los servicios públicos, donde se volvieron comunes las privatizaciones. A ello también contribuyó la caída de los regímenes del Este de Europa y su sometimiento a la economía de mercado.

<sup>932</sup> Beck (1997) sostiene que la globalización significa politización. A su juicio, los empresarios han recuperado un poder negociador “político y socialmente domesticado”. Ese poder habría estado habría estado “en estado larvado durante la fase de su domesticación por la sociedad estatal y democrática: que los empresarios, sobre todo los que se mueven a nivel planetario, puedan desempeñar un papel clave en la configuración no sólo de la economía, sino también de la sociedad en su conjunto, aun cuando ‘sólo’ fuera por el poder que tienen para privar a la sociedad de sus recursos materiales (capital, impuestos, puestos de trabajo)” (pp. 15-16).

<sup>933</sup> Huwart y Verdier, 2015 p. 45.

organizan de acuerdo a las legislaciones de cada país donde operan (“modelos operativos para cada país”) sino que ahora se organizan bajo modelos globales con “gestión matricial y cadenas de suministro integradas, que centralizan varias funciones a nivel regional o global”<sup>934</sup> y que les permiten maximizar sus beneficios recurriendo a estudiadas formas organizativas y cadenas de producción que no siempre se explican o justifican sino es por los propósitos de acortar los márgenes de utilidad en las jurisdicciones más caras.

Sea cual fuere la óptica desde la que se analice la globalización, lo cierto es que es un asunto que genera opiniones encontradas más aún cuando se evalúan los efectos que ha tenido y que sigue teniendo en la economía mundial<sup>935</sup> y en los mercados financieros. Sus partidarios celebran que la intensa competencia internacional ofrezca nuevos y más baratos productos y servicios para los consumidores, así como que la tecnología haya generado mayor comodidad y facilidad en la vida cotidiana con consecuente mayor tiempo para el ocio; mientras que los detractores destacan que se trata de un proceso inequitativo y sesgado, que afecta el empleo, genera desequilibrios económicos, consumismo excesivo e incluso produce daño ambiental (Huwart y Verdier, 2015)<sup>936</sup>.

Por todo ello, la doctrina coincide ampliamente en que la globalización es fruto de diferentes condicionantes y tiene un carácter complejo (Calderón 2006, Cruz Padial 2003,

---

<sup>934</sup> Cfr. OCDE (2013b). Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, p. 8. En similares términos, Serrano Antón, F. (2015a). La influencia del Plan de Acción Beps en la tributación española. En *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, N° 391, p. 80. La transformación de los procesos productivos de bienes y servicios se ha conseguido gracias a la facilidad que existe para dividir los procesos y reubicar el capital y el trabajo en distintos territorios (guiados por una óptima rentabilidad fiscal), dificultando la determinación de las bases gravables en las jurisdicciones donde se ubica la fuente. Con estos procedimientos, las actividades transnacionales logran transferir sus bases imponibles a jurisdicciones de baja tributación, saltándose reglas mínimas de equidad que las llevaría a someterse a la tributación ahí donde generan la verdadera riqueza.

<sup>935</sup> Por ejemplo, se cuestiona que el impacto de la globalización no haya permitido que los países en desarrollo puedan integrarse con la misma capacidad que los desarrollados, así como que este fenómeno no haya ayudado a disminuir la desigualdad sino, en muchos aspectos, incluso ha ayudado a incrementarla. Globalización no es, pues, necesariamente desarrollo económico equitativo para todas las naciones. En el Informe del FMI (2000) ya se refería, cómo en el balance del siglo XX se llegaba a la conclusión que si bien el ingreso *per capita* había crecido, no había sido el caso de la redistribución, mostrándose una mayor desigualdad que a inicios del pasado siglo XIX. Actualmente, es ampliamente aceptado por parte de los economistas que la globalización puede ser fuente de mayor desigualdad. Cfr. Egger, P.H, Nigai, S. y Strecker, NM. (2019). The Taxing Deed of Globalization. En *American Economic Review*, Vol. 109, N° 2, pp. 353-390.

<sup>936</sup> Huwart y de Verdier (2015) dedican la segunda parte de su libro “*Globalización económica. Orígenes y consecuencias*” a analizar las consecuencias de la globalización en cuatro sectores que, a su juicio, consideran cruciales: su impacto sobre el desarrollo; el empleo y calidad de los puestos de trabajo; el medio ambiente; y, la estabilidad financiera.

Caamaño y Calderón 2002<sup>937</sup>), que ha logrado que la economía de los países, los mercados y las propias empresas deban reorganizarse de una manera diferente, y que, en definitiva, ha emplazado a los Estados para que se interrelacionen de modo cada vez más intenso.

En esa línea, el mercado global se caracteriza por su gran diversidad, el elevado volumen y la complejidad de las transacciones comerciales transfronterizas donde no solo se negocian bienes sino, sobre todo cada vez más, servicios e intangibles y a velocidades sorprendentes, lo cual es posible gracias a los avances tecnológicos pero también a la facilidad para desplazar los capitales entre territorios cuyas fronteras, desde el punto de vista económico, juegan poco o nulo papel en la configuración de las transacciones. De esta manera, el fenómeno de la globalización económica implica que las economías de los diferentes países quedan tan vinculadas o interdependientes entre sí que se puede decir que se integran a una sola economía, la economía mundial, y se afectan, por consiguiente, con los vaivenes que esta enfrente<sup>938</sup>.

Ahora, si bien la globalización ha supuesto un sinnúmero de oportunidades de crecimiento y diversificación no solo a nivel empresarial sino de las comunicaciones y el conocimiento en general, también ha acarreado escenarios de grave dificultad, por ejemplo, para perseguir la rapidez del movimiento del capital, para ocultar el rastro de las operaciones económicas o para identificar los riesgos de “ciberdelitos”, por citar solo alguno de ellos.

En el campo de lo tributario, en particular, la conjunción de ventajas de la globalización -como lo es la facilidad para realizar operaciones comerciales con el uso de tecnología que acelera y simplifica el desplazamiento de capitales-, con el estudio meticuloso de los diferentes resultados para el grupo dependiendo de en qué jurisdicción llevar a cabo tal o cual operación, ha permitido el uso de sofisticados esquemas que, bajo

---

<sup>937</sup> Caamaño, M.A. y Calderón, J. M (2002). Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario? En *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, N° 6, pp. 179-209.

<sup>938</sup> En ese sentido, la crisis financiera del 2008, algunas de las políticas implementadas en EE.UU. por el Presidente Trump, o el proceso del “Brexit” han hecho afirmar a algunos que podría vislumbrarse el fin del mundo globalizado. Sin embargo, como concluyen, Ghemawat, P y Altman, S. (2019), el mundo terminó en el 2017 más globalizado que antes por lo que no parece aun percibirse un verdadero cierre de este periodo. Cfr. Ghemawat, P y Altman, S. (2019). The State of Globalization in 2019 and What it means for Strategists. En *Harvard Business Review*, disponible en <https://hbr.org/2019/02/the-state-of-globalization-in-2019-and-what-it-means-for-strategists#comment-section>

el amparo del derecho a planificar las operaciones comerciales que cada uno realiza, han conseguido que empresas con grandes resultados comerciales tributen sumas irrisorias.

Ahora bien, para contextualizar la influencia de la globalización en el Derecho Tributario de los distintos países, se debe recordar que, los aspectos tributarios son uno de los más tomados en cuenta<sup>939</sup> por los agentes del mercado global para decidir dónde y cómo realizar sus operaciones, lo cual evidentemente condiciona la política fiscal que cada Estado quiere implementar, pudiéndose afirmar que esta facilidad para desplazar capitales y desarrollar nuevas formas organizativas empresariales, desencadenó el fenómeno de la competencia fiscal entre los Estados<sup>940</sup>.

Por tal motivo, los Estados viven en una constante tensión por tener que “acertar” con las normas tributarias que imponen si quieren conseguir el equilibrio entre no dejar de recaudar y seguir siendo “atractivos” para la inversión<sup>941</sup>. Con la globalización económica, la capacidad de los Estados para establecer tributos, la llamada “soberanía fiscal”, se afecta (Cruz Padial, 2003, Calderón Carrero, 2006). Por todo ello, ahora las decisiones de

---

<sup>939</sup> De acuerdo con estudios empíricos, la ubicación geográfica de las filiales de la mayoría de empresas multinacionales obedece a factores no fiscales (mercado, mano de obra, localización de clientes. etc), mientras que en sectores tales como nuevas tecnologías y comunicaciones sí alcanza gran relevancia el factor fiscal. No por ello es coincidencia que muchos de los más sonados casos de planificaciones agresivas que se han perseguido desde los Estados o desde la UE (como se ve al final de este capítulo, con el uso del régimen de ayudas, corresponda a este tipo de empresas). Finalmente, cuando se trata de determinadas funciones económicas (como la administración y distribución) el factor fiscal sí se toma en cuenta para decidir dónde ubicar a la empresa que las va a realizar (estudios empíricos referidos por Caamaño y Calderón, 2002). En todos los casos, como ha hecho ver Avi-Yonah (2001), se puede apreciar que al menos en lo que respecta a los países en desarrollo, estos concurren en una suerte de “licitación” por capturar a las empresas multinacionales.

<sup>940</sup> Como se ha dicho, los países iniciaron “a *race to the bottom*” por tratar de capturar en sus jurisdicciones capitales e inversiones. *Vid.* Littlewood, Michael. (2004). *Tax Competition: Harmfull to Whom?* En *Michigan Journal of International Law*, Vol. 26, Issue 1, pp. 413 y 449. Disponible en : <https://repository.law.umich.edu/mjil/vol26/iss1/15>. También el Informe de 1998 de la OCDE *Harmful Tax Competition*, párrafo 43.

<sup>941</sup> Los países en desarrollo empezaron, a partir del decenio de 1980, a competir para atraer el capital extranjero tomando en cuenta que, además, en dichos países es necesario asegurar la recaudación para garantizar la existencia misma del gobierno organizado. En el caso de los países desarrollados, por el contrario, la competencia tributaria pone en riesgo el sostenimiento de su nivel de gasto público asociado a mantener los elevados costos de su seguridad social. Cfr. Avi-Yonah, 2001, pp. 61, 64-65.

política fiscal que se consideran más sensibles están relacionadas con la imposición de los capitales y de los resultados empresariales<sup>942</sup> y más aún de las multinacionales<sup>943</sup>.

A este respecto, Avi-Yonah (2001) señala que la primera reacción de los países, tanto de los desarrollados como de aquéllos en vías de desarrollo, fue la de sustituir la carga tributaria hacia el capital (dada la facilidad para trasladarlo al extranjero a jurisdicciones donde pueda escapar a la tributación) y trasladarla hacia la mano de obra (elemento menos móvil en un contexto globalizado<sup>944</sup>), hasta el punto en que políticamente ya no fuera tolerable, momento en el cual, lo siguiente sería optar por disminuir los servicios públicos ante la falta de recursos. Por ello, para este autor, la globalización y la competencia fiscal que esta ha desatado entre los Estados, han creado una crisis fiscal para los países que han visto cómo no alcanzaban a financiar los servicios que querían ofrecer “en tanto que los factores demográficos y el aumento de la desigualdad y volatilidad de los ingresos y de la inseguridad en el empleo que se derivan de la globalización hacen más necesarios dichos servicios” (Avi-Yonah, 2001, p. 62)<sup>945</sup>.

---

<sup>942</sup> En el caso de los capitales, por su alta movilidad, resulta muy fácil deslocalizarlos para impedir que su imposición sea muy alta. Con las empresas ocurre cosa similar, estas migran de jurisdicción en busca de regímenes más beneficiosos y aprovechan la tecnología para realizar operaciones que, gracias al internet, plantean auténticos problemas para ubicar en qué jurisdicción se produce la ganancia por tales operaciones. Ahora, la competencia por atraer los negocios hacia las propias jurisdicciones ha generado que, entre 1980 y 2007, antes de la crisis del 2008, los impuestos corporativos (estudio en 65 principales economías del mundo) disminuyeran constantemente en una suerte de “*race to the bottom*” (carrera hacia atrás) entre las diferentes regiones. Cfr. Egger, P.H, Nigai, S. y Strecker, NM. (2019). The Taxing Deed of Globalization. En *American Economic Review*, Vol. 109, N° 2, pp. 353-390.

<sup>943</sup> Vid. Avi-Yonah, R. (2003). *National Regulation of Multinational Enterprises: An Essay on Comity, Extraterritoriality, and Harmonization*. Colum. J. Transnat'l L. 42, N° 1, pp. 5-34. Disponible en <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1047&context=articles>

<sup>944</sup> En cuanto a la tributación del trabajo, se constata que la globalización ha inducido a una afectación mayor de la renta del trabajador de clase media con medidas implementadas a partir de 1990, lo que ha aumentado la desigualdad entre los países y dentro ellos. Egger, P.H, Nigai, S. y Strecker, NM. (2019). The Taxing Deed of Globalization. En *American Economic Review*, Vol. 109, N° 2, pp. 353-390. La globalización también ha sido relacionada con mayor informalidad y disparidades salariales, lo que también contribuye a la desigualdad. Es interesante el análisis que sobre este tema realizan Langot, F., Merola, R. & Oh, S. (2019). *Can Taxes help ensure a fair Globalization?* Policy Research Working Paper, World Bank Group. En el caso de los trabajadores altamente calificados o altos ejecutivos, su posibilidad de movilidad en el mundo globalizado es por cierto mayor, por lo que en su caso su tributación no se ha incrementado. Vid. Lehmann, E., Simula, L. and Trannoy, A. (2014). Tax me if you can! Optimal Nonlinear Income tax between competing governments. En *The Quarterly Journal of Economics*, pp. 1995-2030, doi: 10.1093/qje/qju027.

<sup>945</sup> El mismo autor ha regresado a estudiar estos temas y en particular las últimas décadas de competencia fiscal entre los Estados, concluyendo que si bien tras la crisis del 2008 esta disminuyó parcialmente, si se desea mantener la economía globalizada pero con posibilidades de los Estados de seguir prestando servicios sociales, se debe cortar el vínculo pernicioso que crea la competencia fiscal, por lo que esta debe ser limitada de un modo congruente con la capacidad de los Estados democráticos para decidir el tamaño de su gobierno y fortalecer los estados de bienestar. Vid. Avi-Yonah, R. (2019). *Globalization, Tax Competition and the*

Así, pues, la globalización ha potenciado la necesidad de repensar los sistemas tributarios, cuestionar la forma en cómo se gravan los factores productivos<sup>946</sup> así cómo replantear la tributación a la que deberían quedar sujetas las empresas multinacionales en tanto realizan actividades y generan utilidades en diversas jurisdicciones. Pero, también, ha desvelado que las grandes diferencias entre las legislaciones nacionales, son causantes de muchos de los problemas de deslocalización de los capitales y las utilidades empresariales ya que la falta de armonía entre ellas deja muchos espacios para planificar fiscalmente las operaciones y sacar provecho de los “vacíos”, solapamientos o incoherencias que se producen por la interacción de los ordenamientos estatales. Ello obedece, como apunta Serrano Antón (2015) a la ausencia de un principio de coherencia a nivel internacional similar al que existe en los sistemas tributarios nacionales, donde dicha coherencia se alcanza gracias al principio de correspondencia<sup>947</sup>.

Los ordenamientos de los Estados no suelen estar articulados entre sí porque ello nunca fue una necesidad<sup>948</sup>, estas diferencias permiten oportunidades del llamado “arbitraje fiscal” y promueven el uso de la normativa tributaria a favor de los esquemas empresariales. En otras ocasiones, sucede que gracias al dinamismo de los mercados y la nueva forma de actuación de las multinacionales las reglas internas van quedando desfasadas u obsoletas<sup>949</sup>, sin que sea fácil que puedan adecuarse o evolucionar a la par

---

*Fiscal Crisis of the Welfare State: A Twentieth Anniversary Retrospective*. Law and Economics Working Paper N° 159, disponible en [https://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/159](https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/159).

<sup>946</sup> La fiscalidad internacional se ha visto amenazada y no puede responder con sus principios clásicos a los desafíos que le plantea la globalización económica, lo cual ha incrementado la desigualdad en renta y patrimonio de las personas, como hemos mencionado: se grava menos el capital en desmedro del trabajo, y se ofrecen regímenes reducidos a las empresas.

<sup>947</sup> Principio según el cual un pago deducible por el deudor suele ser gravable por el mismo Estado en manos del beneficiario. Cfr. Serrano Antón, 2015a, p. 80. Serrano comenta que el ejercicio soberano del poder tributario creaba ordenamientos nacionales donde las normas tributarias internas interactuaban y se podían producir lagunas, solapamientos y fricciones. La coherencia del sistema tributario nacional se podía conseguir mediante el principio de correspondencia, pero esta misma coherencia no es posible a nivel internacional por lo que fácilmente es aprovechada por las empresas. Ahora se requiere la cooperación internacional entre Estados para alcanzarla.

<sup>948</sup> Los Estados poco se interesaban por el ejercicio de su poder normativo de cara a ponderar eventuales efectos en las decisiones de los agentes del mercado internacional pues no existían aun las grandes corporaciones con transacciones realizadas a escala transnacional. De esa manera, cada Estado ejercía su poder tributario con conciencia de la territorialidad de sus reglas y valorando, sobre todo, las condiciones del mercado interno.

<sup>949</sup> Básicamente, como ha dicho Calderón Carrero (2006), porque fueron creadas para un mundo que no existe más, y cita para evidenciar tal afirmación a Mc Lure (2001) que explica que el diseño de los sistemas tributarios estaba hecho sobre la base de considerar un entorno en el que se comercializaban sobre todo bienes tangibles y el comercio se producía, normalmente, entre empresas no vinculadas; como regla, para

de los rápidos cambios en la economía. En consecuencia, los diferentes países han enfrentado una necesidad de revisión de su normativa, sin que baste solo una mirada interna sino que han debido hacerlo atendiendo a lo que hacen los demás países<sup>950</sup> por lo que, a la larga la globalización también se ha visto reflejada en el Derecho.

Por ello, se habla de una “transnacionalización del Derecho”, fenómeno que consiste en que las normas que emiten los Estados se ven afectadas por las que hayan dictado otros Estados, o por las opiniones de organismos de carácter supraestatal o incluso por las multinacionales, pues son ellas agentes del espacio global, lo que es una manifestación de pérdida de autonomía del Estado (Boaventura de Sousa Santos citado en Estevez, 2002, p. 316).

Serrano Antón (2015) refiere, en esa misma línea, que es fácil reconocer aspectos (en especial dentro del Impuesto de Sociedades o el Impuesto a la Renta de las Personas Físicas) de los sistemas tributarios que son resultado de la globalización, tanto por un “efecto simpatía” que induciría a los Estados a replicar los regímenes usados por otros, así como por la aplicación de directrices a las que podría llamarse *pseudo-derecho*. Todo lo cual lleva a una situación de “poli-centrismo de fuentes” donde convive el *hard law* con el *soft law* (informes, directrices) que dada su difusión adquieren carácter de *semi hard law* o derecho impropio<sup>951</sup>.

En efecto, como regla, los Estados no tienen la opción de permanecer aislados o anclados en su antigua noción de soberanía dado que para alcanzar competitividad y avanzar económicamente no queda más que la vía de integrarse al cambio. De lo contrario, el país que se oponga y trate de resistir las fuerzas de la globalización hará pagar un precio

---

actuar en un país se requería presencia física y el capital no se movía transnacionalmente; los paraísos fiscales tenían escasa importancia. En un contexto económico así, es claro que los Estados, se proyectaban en sus operaciones internas para diseñar su normativa interna y nada apuntaba a que debieran estar atentos a crear climas tributarios favorables, ni participar de una competencia fiscal.

<sup>950</sup> Como resultado de la globalización y de la competencia tributaria, los países no pueden actuar unilateralmente ni siquiera son suficientes los acuerdos bilaterales. Hay una conciencia grande en los Estados por no perder competitividad, pero, además, se sabe que los intentos por gravar los capitales pueden terminar siendo socavado por los demás países. Cfr. Avi-Yonah, 2001, p. 68.

<sup>951</sup> Serrano Antón, 2015a, pp. 80-81. Sobre la incidencia de la globalización en el sistema de fuentes del Derecho Tributario, afirma que el *soft-law* de la OCDE y de la UE, surge en el seno de “centros de producción normativa externos” que se ajustan y responden a principios no siempre coincidentes con los constitucionales-tributarios. Vid. también: Calderón Carrero, J.M. (2012). La globalización económica y su incidencia sobre el Derecho Financiero y Tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales? En *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, Nº 16, pp. 353-359.

muy caro a sus actividades económicas, mientras que el que abra sus puertas a la globalización deberá tomar medidas para facilitarla y reducir o evitar la oposición a esta política, siendo en este aspecto importante sus decisiones en política fiscal (Tanzi, 2004<sup>952</sup>).

Esta aludida restricción condiciona notablemente el resultado de los sistemas fiscales nacionales, eso está claro, pero, además, podría dejar aislada a una economía nacional y en riesgo de pérdida de recaudación a un Estado si no reacciona y crea las condiciones tributarias favorables para integrarse al mercado global, mantener su competitividad y obtener niveles de recursos tributarios que requiere<sup>953</sup>. Ello es aun más delicado en el caso de los países en desarrollo puesto que salir del mercado global puede significar costos irrecuperables<sup>954</sup>.

En ese sentido, mientras las multinacionales velan por sus propios beneficios y actúan en consecuencia, los Estados deben hacerlo pero no con la libertad de antes sino sujetos a los márgenes y reglas impuestos por un mercado global. La competencia fiscal entre los Estados, y esa necesidad de mantener sus niveles de competitividad como territorios fiscalmente elegibles es lo que ha llevado a que desde hace unas décadas la preocupación se dirija hacia lo que se considera una competencia fiscal perniciosa, así como una competencia hasta cierto punto indebida, a través de países de paraísos fiscales<sup>955</sup> o

---

<sup>952</sup> Tanzi, Vitto (2004). *Globalization and the Need for Fiscal Reform in Developing Countries*. Interamerican Development Bank, Intal- ITD, Occasional Paper-SITI-06, disponible en <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Globalization-and-the-Need-for-Fiscal-Reform-in-Developing-Countries.pdf>

<sup>953</sup> En el 2001, Tanzi en su trabajo “La globalización y la acción de las termitas fiscales” avizoraba que, con el tiempo, la globalización supondría un importante riesgo para la recaudación de los Estados y para la distribución de la carga impositiva. A este respecto señalaba “es probable que los efectos de la globalización en los ingresos tributarios intensifiquen y resulten evidentes en las estadísticas de ingreso fiscal de los países” (p. 34). Las “termitas” deben su nombre a su capacidad para corroer los cimientos del sistema tributario y son producto de la evolución del “ecosistema” de la globalización, estando por tanto asociadas en el discurso del autor al comercio, transacciones y dinero electrónicos; los centros financieros extraterritoriales; los instrumentos derivados; entre otros. *Vid.* Tanzi, Vito. (2001). La globalización y la acción de las termitas fiscales. En *Finanzas y desarrollo*, marzo, pp. 34-37.

<sup>954</sup> Fjeldstad, O-H. (2017), se interroga, por ello, si los países en desarrollo pueden estar perdiendo la fe en el sistema tributario internacional, pues cuentan con capacidad limitada para aplicar de igual manera las complejas reglas sobre transacciones internacionales en el mundo globalizado. Fjeldstad, O-H. *Globalization and international tax justice: Are developing countries losing faith in the international tax system?* Conference paper at The EADI-Nordic Conference 2017 on "Globalization and international tax justice: challenges and innovations for domestic revenue mobilization in developing countries", Bergen 21-23 August 2017.

<sup>955</sup> “Los paraísos fiscales emergen y comienzan a plantear graves problemas a los Estados miembros de la OCDE, erosionando la equidad y neutralidad de sus ordenamientos tributarios. Puede decirse que la

territorios con nula o baja tributación<sup>956-957</sup>, también llamados posteriormente como “jurisdicciones no cooperantes”<sup>958</sup>.

Caamaño y Calderón (2002) apuntan, sin embargo, que la globalización también ha producido una erosión en los principios clásicos de la tributación (igualdad, capacidad económica, progresividad, redistribución)<sup>959</sup> y ello, a su juicio, es el impacto más relevante de la globalización pues, citando Newmark, afirma que los Estados siempre han evaluado consideraciones de tipo metajurídicas para decidir sus ordenamientos tributarios

---

denominada “competencia fiscal perniciosa” es un fenómeno materialmente conectado con la globalización económica.” Calderón Carrero, 2006, p. 6.

<sup>956</sup> Fitzgerald (2002) comenta cómo la competencia dañina y la falta de coordinación entre las diferentes jurisdicciones, ha llevado a que los problemas se centren en las dificultades para adquirir recursos fiscales de las actividades transfronterizas, la asunción de los costos que irroga la competencia tributaria; y para detener la fuga de capitales y la ruptura a la equidad que ello supone, por la incapacidad de los Estados de poder gravar activos que se localizan en el extranjero. Cfr. Fitzgerald, Valpy. (2002). Cooperación tributaria internacional y movilidad del capital. En *Revista de la Cepal*, N° 77, p. 68.

<sup>957</sup> Para Avi-Yonah, el problema de la competencia fiscal es de “coordinación y confianza. Aunque los Estados preferirían gravar a los inversionistas extranjeros, no lo hacen por temor a que elijan otras jurisdicciones, por ello solo por la coordinación se podría garantizar no renunciar a estos ingresos. Por ello, mediante un frente multilateral se podría atacar este problema”. Cfr. Avi-Yonah, 2001, p. 66. La OCDE en 1998 aprobó el Informe *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue* en el que aborda la dimensión del problema, aunque solo referido a los servicios financieros. Sin embargo, ya da cuenta de la necesidad de controlar y enfrentar sus efectos nocivos.

<sup>958</sup> En consideración a sus bajos niveles de transparencia y no contar con convenios de intercambio de información entre Administraciones tributarias, la OCDE a través de su Comité de Asuntos Fiscales empezó a identificarlos a partir del año 2000. La denominación de “no cooperantes” es también usada por el Grupo de Acción Financiera Internacional (GAFI) para identificar países cuyas normas internas no permiten una aplicación efectiva de las medidas contra el lavado de activos, financiamiento del terrorismo y otras amenazas contra el sistema financiero estatal. *Vid.* Olesti Rayo, Andreu (2008). La actividad del Grupo de Acción Financiera Internacional contra el blanqueo de capitales y su incidencia en la Unión Europea. En. Abellán Honrubia, V. y Bonet Pérez, J. (Dir). (2008). *La incidencia de la mundialización en la formación y aplicación del derecho internacional público*. Barcelona: Bosch, pp. 287-316; y más reciente, del mismo autor: Olesti Rayo, Andreu (2021). The Fight against Money Laundering and the Jurisprudence of the Court of Justice of the European Union. En Owens, J., Andrés-Aucejo, E., Nicoli, M., Sen, J., Olesti-Rayó, R., Lopez-Rodriguez, J., & Pinto-Nogueir, J. (dir) (2021). *Global Tax Governance: Taxation on digital economy transfer pricing and litigation in tax matters (maps + adr) policies for global sustainability*. Thomson Reuters, pp. 325 y ss.

<sup>959</sup> Se aprecia flexibilización o apartamiento de los principios clásicos, mencionan los autores: a) en los sistemas duales de tributación a la renta que pueden colisionar con principios constitucionales como los de igualdad y redistribución de la renta; b) los tipos impositivos a la renta se hayan reducido y se introduzcan incentivos fiscales para a la inversión empresarial (*production tax heavens*); a la par para paliar algunos efectos nocivos de la globalización los Estados optan por medidas de transparencia fiscal para enfrentar la competencia fiscal con otras jurisdicciones, o normas antimigración de sociedades; entre otras situaciones. Cfr. Caamaño y Calderón, 2002, pp. 181-183. También se ocupa de cómo la globalización afecta a los principios tributarios, Checa González, C. (2010). Globalización económica y principios tributarios. En *Cuestiones constitucionales*, N° 22, pp. 79-113. Disponible en [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1405-91932010000100003&lng=es&tlng=es](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-91932010000100003&lng=es&tlng=es).

y diseñar sus políticas fiscales, consideraciones entre las que claramente se encuentran el atraer o retener la inversión en un país, pero ahora, lo más grave es que, en esa toma de decisiones, se terminan flexibilizando los principios tributarios<sup>960</sup>.

En suma, las limitaciones al poder soberano del Estado y el estrecho margen para diseñar libremente sus sistemas tributarios, más la necesidad de responder a los desafíos generados por la forma de actuar de las empresas multinacionales que dividen su organización y procesos a través de varias jurisdicciones, aunado a las facilidades que brinda la tecnología de la información y comunicaciones con sus efectos en el libre movimiento de capitales son, claramente, -como ha dicho Calderón Carrero (2006)- algunos de los efectos que la globalización ha ocasionado en el contexto en que el debe desplegar su regulación el Derecho Tributario.

En el escenario de la economía globalizada que venimos describiendo, se ha producido un claro viraje a los aspectos más internacionales en el Derecho Tributario y en el diseño de la política fiscal y los principios que ordenan la producción legislativa y las fuentes que lo nutren (Cruz Padial, 2003). Este cambio, que Caamaño y Calderón (2002) llamaron el “ensanchamiento” del Derecho Tributario, influenciado permanentemente por elementos internacionales, ha terminado por modificar de modo sustancial la aproximación de los Estados hacia los temas de la fiscalidad internacional. Por ello, para nosotros queda claro que el Derecho tributario es una rama cuyos vértices internacionales la tornan difícil de dominar si no se conoce el fenómeno de la tributación internacional pues, como han precisado Caamaño y Calderón (2002) “la influencia que viene ejerciendo la globalización económica en la política fiscal de los Estados ha provocado una notable internacionalización del derecho tributario en su conjunto” (p. 180).

De este modo, queda patente que el Derecho Tributario Internacional, entendido como las reglas del ordenamiento interno que gravan los hechos con alguna incidencia internacional<sup>961</sup>, se mueve entre las tensiones que produce la convivencia de los diferentes ordenamientos jurídicos y las amenazas de pérdida de recaudación que ello supone, por tal razón ningún Estado puede desconocer que la fiscalidad internacional es un elemento

---

<sup>960</sup> Cfr. Caamaño y Calderón, 2002, p. 181.

<sup>961</sup> Sobre esta definición y su relación con el Derecho Internacional Tributario nos ocupamos en el acápite 4.2 de esta tesis.

de suma importancia que puede impactar, en muchos sentidos, en la marcha económica del país. En este punto, destacamos la paradoja que se produce en el Derecho Internacional -tradicionalmente un derecho de las soberanías estatales, en tanto presupuesto de la existencia misma del Derecho Internacional el que los Estados que conforman la comunidad estatal sean entes soberanos-, en el que actualmente se puede apreciar cómo el concepto de soberanía ha sufrido los embates de un mundo globalizado y se ha flexibilizado<sup>962</sup>.

Ahora bien, cuál es el marco normativo vigente y con qué reglas se actúa, determina las decisiones de las grandes empresas sobre la forma de organizar sus actividades con el fin de márgenes de beneficio y disminuir los que queden sujetos a tributación en tal o cual jurisdicción. Consecuentemente, para los Estados esas circunstancias pueden suponer el quedar impotentes ante manifestaciones de riqueza que pueden quedar apátridas<sup>963</sup> y libres de tributación.

Por ello, la fiscalidad internacional, como concepto integral, involucra la toma de decisiones estatales valorando las posibilidades para conseguir (o restituir) el equilibrio en la afectación o establecimiento de las cargas fiscales que corresponden a las grandes empresas en las jurisdicciones por las que discurren sus actividades. Más aún, dado que estas empresas se desenvuelven y se relacionan en mercados marcados por la

---

<sup>962</sup> Pero no solo la soberanía para regular materia tributaria se ha visto afectada por la globalización. Ver al respecto, Westaway, J. (2012). Globalization, Sovereignty, and Social Unrest. En *Journal of Politics and Law*; Vol. 5, No. 2, pp. 132-139. Más adelante nos referimos al concepto de soberanía y, en particular, a la soberanía tributaria.

<sup>963</sup> Se usa la expresión “rentas apátridas” (*stateless income*) para señalar a las ganancias que no quedan gravadas por ningún Estado. Así como las interacciones entre los sistemas tributarios de los diversos países puede producir dobles o múltiples imposiciones sobre una misma renta, esas mismas interacciones pueden ser aprovechadas por los contribuyentes para conseguir que una ganancia no tribute en ninguna jurisdicción. Así, la OCDE explica que “la interacción entre los sistemas impositivos nacionales puede provocar resquicios o lagunas que impiden la imposición de beneficios en una ubicación específica (renta apátrida)” (OCDE, 10 preguntas sobre BEPS, disponible en <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>). El fenómeno de las “rentas apátridas” ha sido ampliamente tratado por Kleinbard quien afirma “*income that is taxed nowhere in the world (or, at least, taxed at extremely low rates in a country where the income is not earned). Stateless income is not simply an artifact of transfer pricing abuses, but also arises from decisions as to where to place financial capital within a multinational group (so as to generate interest expense in a high-tax country and offsetting income in a very-low-tax jurisdiction), differences in implementation of different tax systems, hybrid instruments, and hybrid entities. All territorial tax systems struggle with the issue of stateless income*”. Vid. Kleinbard, Edward. (2007). Throw Territorial Taxation From the Train. En *Tax Analysts*, febrero 5, recurso en línea, disponible en <http://www.taxhistory.org/www/features.nsf/Articles/5A846114FF6AC58F852579CD0064DE32?OpenDocument>. También: Kleinbard, Edward. (2011). Stateless Income’s Challenge to Tax Policy. En *Tax Notes*, Forthcoming, USC CLEO Research Paper N° C11-8, USC Law Legal Studies, Paper N° 11-13, disponible en <https://ssrn.com/abstract=1875077>

internacionalización de sus agentes y de las operaciones que realizan, la fiscalidad internacional implica, necesariamente, la comprensión del fenómeno tributario como unitario o integrado, e insertado en un contexto de interacción de los diversos sistemas tributarios.

En ese sentido, una de las aristas de la fiscalidad internacional actual está en la preocupación de los Estados por cómo actuar contra la erosión de bases imponibles (la manipulación de los resultados que debieran resultar gravados) y el traslado de beneficios empresariales (hacer que las empresas multinacionales tributen en las jurisdicciones con regímenes más beneficiosos tributariamente), mecanismos con los se que consigue disminuir y hasta anular la carga fiscal de las empresas multinacionales<sup>964</sup>.

El traslado de beneficios de una jurisdicción a otra se consigue de diversas maneras. Desde aquellas claramente rudimentarias (vista la evolución de las planificaciones fiscales y la agresividad con la que estas persiguen minimizar la tributación hoy en día), como es el caso del desplazamiento de las rentas de la actividad de una empresa que se encuentra en determinado país, hacia otro donde, de producirse la tributación sea menos onerosa o a tipos impositivos mínimos, usando para estos fines la prestación de servicios o cesión de costosos intangibles entre empresas de un mismo grupo, o efectuando transacciones a valores que resultan se por encima de los usuales del mercado; como también se consigue con el trasvase de las rentas obtenidas en una jurisdicción hacia otras mediante elaboradas planificaciones que utilizan artificios y esquemas (creación de empresas filiales, uso de contratos financieros, aprovechamiento de jurisdicciones con tratamientos tributarios beneficiosos o donde es posible ampararse en un convenio para evitar la doble imposición, elección de territorios con alta opacidad, adquisiciones y readquisiciones de bienes entre empresas del mismo grupo, distribución de funciones que

---

<sup>964</sup> Bravo (2016) destaca en la definición de estas categorías, el elemento de ilegitimidad que caracteriza tanto a la erosión de las base imponibles como al traslado de beneficios: “*Base erosion is understood as the unfair erosion of the tax base that should be subject to tax in the state where the income-generating activity took place (the host or source country). Profit shifting is understood as the unjustified shifting of profits from the host country to a different jurisdiction – normally from a hightax jurisdiction to a low-tax jurisdiction or a tax haven.*” Bravo, Nathalie. (2016). The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties. En *World Tax Journal*, Vol. 8, issue 3, Amsterdam: IBFD, p. 279.

fragmentan las actividades del grupo, etc.)<sup>965</sup> con el propósito de minimizar la afectación de las utilidades del grupo a una carga tributaria global<sup>966</sup>.

En conclusión, la globalización de la economía ha dado un grado de manipulación a las empresas de tal orden que, a través de sus modelos de operatividad, consiguen divorciar elementos que, desde un punto de vista tradicional del Derecho tributario deberían marchar juntos, es decir, el beneficio económico que se obtiene y la correspondiente dimensión de la base imponible sobre la que se debe calcular la imposición sobre dichas ganancias. En un mundo, además, donde la economía se ha

---

<sup>965</sup> Se puede revisar el Informe de la OCDE sobre Lucha contra BEPS (*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*) del 2013 que incluye un apartado en el que se ejemplifican estas prácticas mediante el uso de esquemas de planificación agresiva, identificando hasta 400 esquemas de este tipo. También se han sido puestas a disposición por la administración tributaria británica algunas formas de deslocalización de actividades que han sido identificadas: a) utilizar estructuras societarias o instrumentos financieros para explotar asimetrías en las normas de diferentes países para crear un desajuste híbrido; b) manipular los precios de transferencia; c) usar estructuras o nuevas tecnologías para minimizar la necesidad de presencia física dentro de una jurisdicción fiscal, o para desempeñar determinadas funciones desde otra localización; d) utilizando operaciones artificiales para usar normas de un CDI *-treaty shopping-*; y e) creando entidades de propósito especial (SPE), caracterizadas porque tienen pocos o ningún trabajador, operaciones o presencia física, y ubicarla en una jurisdicción distinta a la de su matriz. Cfr. Treasury and HM Revenue & Customs. (2014). *Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD Project for countering Base Erosion and Profit Shifting*, p. 5.

<sup>966</sup> De ahí que no sean pocos quienes vienen postulando desde hace años que, ante una economía globalizada que facilita este actuar de las multinacionales, se debería llegar a “*global taxes*” o al menos reglas para unificar las bases imponibles (Bokobo, 2005). La cuestión es clara: las multinacionales buscan realizar sus transacciones y localizar sus capitales y sedes empresariales en territorios que les produzcan la menor carga fiscal global. Como respuesta estatal se quiere diseñar, entonces, algún mecanismo que pueda ayudar a “reconstruir” esas bases imponibles alteradas por la estructuras o esquemas que adoptan las operaciones del grupo multinacional. Li (2004) ha defendido la aplicación de un método de división global de beneficios acompañado de una retención uniforme, en tanto ello se ajustaría a la naturaleza de las empresas multinacionales y podría ayudar a eliminar la atracción de los paraísos fiscales al asignar ganancias comerciales a ubicaciones donde se realizan actividades económicas sustantivas. Aunque la autora reconoce que dicha tarea no es sencilla. Cfr. Li, Jinyan. (2004). *Tax Sovereignty and International Tax Reform: The Author’s Response*. En *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, N° 1, p. 144. En el seno de la UE se cuenta con una iniciativa en este sentido, la propuesta de Directiva del Consejo relativa a la armonización de bases imponibles o base imponible común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS) COM (2016) 685 Final, Estrasburgo, 25 de octubre de 2016, cuyo impacto se orienta a regular una base imponible común (en cuanto a reglas de cálculo) y, en un segundo momento, con la propuesta COM (2016) 683 Final, Estrasburgo, 25 de octubre de 2016, para regular la distribución de las bases imponibles de las multinacionales entre los diversos Estados estableciéndose la base imponible común consolidada (BICCIS). Estas medidas se enmarcan en los propósitos de alcanzar un sistema más justo y eficaz para la imposición a las sociedades en la Unión Europea (Comunicación de la Comisión Europea del 17 de junio de 2015, Un sistema de imposición a las sociedades justo y eficaz en la Unión Europea: cinco ámbitos de actuación, COM (2015) 302 final). Y de forma más reciente, los acuerdos de la OCDE y la UE en esa línea se expresan la voluntad explícita de renovar la forma de aplicación del impuesto de sociedades, sea con el impuesto de sociedades mínimo global, ya aprobado por el G-20. Ver: la reciente propuesta de la Comisión europea “*Communication from the Commission to the European Parliament and the Council Business Taxation for the 21st Century, COM (2021) 251 final*” (Empresas en Europa: Marco para el impuesto sobre sociedades (o BEFIT, por sus siglas en inglés) para establecer una base imponible común y una redistribución de los ingresos fiscales entre los Estados miembros mediante una fórmula aun por estudiar.

vuelto digital, las vías para desmaterializar o dejar sin sustancia aparente a las operaciones económicas, deja sin bases gravables a los Estados.

Pero no solo se trata de poder recuperar capacidad para gravar y ejercer poder o soberanía tributaria, sino también que los Estados son conscientes que el mundo globalizado se reclaman soluciones concordadas tanto para el desarrollo de una equilibrada tributación internacional sino particularmente para conseguir un grado útil de cooperación administrativa, ya que los Estados requieren ser asistidos y complementados en sus labores de control por autoridades fiscales de otras jurisdicciones, de lo contrario, los esfuerzos locales no podrían tener resultados a escala global<sup>967</sup>.

#### **4.1.2 Aproximación a un concepto de fiscalidad internacional. La existencia de un orden o sistema tributario internacional.**

Conforme a lo estudiado en el acápite anterior, ha quedado establecido que la globalización económica afecta en gran medida la capacidad de los Estados para establecer y exigir sus tributos (Caamaño y Calderón, 2002). En el pasado, la política fiscal era expresión de absoluta soberanía estatal, dando respuesta con ella a las circunstancias particulares, históricas, culturales, sociales y económicas de los Estados, permitiéndoles implementar las ideas que juzgaba más convenientes para su proyecto. Este reducto soberano, como se ha mencionado, se ha visto directamente afectado por la globalización económica<sup>968</sup>.

El ámbito que corresponde a lo que venimos denominando como la fiscalidad internacional es probablemente donde menos campo de acción o margen de disposición pueden tener los Estados para diseñar sus normas de forma independiente por los peligros que representa un resultado de desincentivo a la inversión y la probable pérdida de beneficios gravables de las operaciones que se vinculan con su territorio.

---

<sup>967</sup> Ante los problemas planteados por la globalización, una primera respuesta de los Estados ha sido buscar en la coordinación y cooperación fiscal internacional (por lo menos dentro del grupo de países perteneciente a la OCDE) para defender el modelo de sistema tributario existente, y para recuperar en el plano administrativo, niveles de control fiscal, siendo que también se ha producido una pérdida de soberanía fiscal por la incapacidad de las Administraciones locales de controlar la aplicación y cumplimiento de las normas tributarias. Cfr. Calderón Carrero, 2012, p. 363.

<sup>968</sup> Resumiendo, usamos las palabras de Mc Lure (2001) cuando afirma que la soberanía fiscal de los Estados ya no es absoluta y que, en realidad, *“complete sovereignty is impossible, except perhaps for a country that is totally isolated from external influences, such as Burma”* (p. 329).

El entorno económico internacional y las acciones de competencia tributaria que se producen entre Estados<sup>969</sup>, merma la capacidad de estos para implementar sistemas tributarios cerrados o carentes de una visión global e integrada con los fenómenos económicos que pretende gravar.

Ahora bien, pero concretamente, ¿qué debemos entender por “fiscalidad internacional”? Con este concepto se suele designar el conjunto de normas y principios que coexisten en el ámbito internacional y que es producto de la existencia de los distintos sistemas tributarios, los convenios entre Estados y, en general, las diversas interacciones que se producen entre esta suma de reglas. Esta definición, la esbozamos desde una perspectiva más bien pragmática y de comprobación de todo aquel universo de disposiciones que pueden resultar aplicables a una situación tributaria con incidencia internacional. Es frecuente, en ese sentido, usar la expresión “fiscalidad internacional” para describir una realidad que se produce con o sin acuerdo de los miembros de la comunidad internacional, dado que sus reglas provienen de los diferentes ejercicios de poder tributario así como de los convenios que voluntariamente se hubieran podido suscribir. Dicho esto, corresponde que esta realidad -de indiscutible relevancia jurídica- sea materia de estudio por alguna de las ramas del Derecho y, en ese sentido, es el Derecho Internacional Tributario el que, en puridad, se concentra en el desarrollo de esta materia<sup>970</sup>. Es por ello que, en el siguiente acápite nos dedicaremos a una revisión de los conceptos relevantes de esta rama del Derecho así como a uno de sus problemas centrales como es el estudio de sus fuentes, que en un contexto como el actual resulta de trascendental importancia.

Ahora bien, en este acápite en particular, y habiendo establecido la distinción entre los conceptos previos, abordamos el problema de si dada la existencia de este universo

---

<sup>969</sup> Competencia que no siempre es leal, como hemos mencionado, sino que puede llegar a ser nociva. Sobre la distinción entre competencia fiscal leal y competencia fiscal nociva, recomendamos revisar Lampreaue, Patricia. (2011). Fiscal Competitiveness Versus Harmful Tax Competition in the European Union. En *Bulletin for international taxation*. - Amsterdam. - Vol. 65, N° 6, 17 p.

<sup>970</sup> En ese sentido reflexiona López Espafador (2013a), sobre que el estudio de la fiscalidad internacional no debe hacerse solo sobre cuestiones o materiales prácticos, sino que es necesaria “una cierta estructuración y construcción dogmática de esta materia o de esta parcela del Derecho Tributario (. . .) Para ello se presentaría como necesario, (...) prestarle cierta atención a la incidencia de las normas o principios generales del Derecho Internacional en materia tributaria o, dicho de otra manera, a la incidencia del Derecho Internacional General en materia tributaria. Cfr. López Espafador, Carlos. (2013a). La delimitación de los contenidos de la enseñanza de la fiscalidad internacional. En *Revista de Educación y Derecho*, abril-septiembre 2013, p. 3.

de normas y principios que conforman la fiscalidad internacional, es posible afirmar que se trata de un “sistema” o “régimen”, es decir, una pluralidad de elementos organizados, agregando a esta reflexión, claro está, que, de serlo, estaríamos refiriéndonos a un sistema o régimen jurídico, con todo lo que ello importa desde el punto del Derecho.

Ahora bien, respecto de los elementos que componen este conjunto al que hemos denominado como fiscalidad internacional, debemos indicar que estos pertenecen a un doble espectro. En el primero, estarían las disposiciones internas, emanadas de la soberanía tributaria estatal y que son las normas que resultan aplicables a los no residentes en una determinada jurisdicción, con arreglo al principio jurisdiccional que sustenta el poder de imposición en un Estado, así las normas con las que los Estados pueden alcanzar las inversiones que sus residentes realizan en el extranjero, amparados en algún principio de atribución de potestad para gravar una riqueza producida fuera de sus fronteras. Cualquier decisión que se tome, en uno u otro espectro, involucra –se quiera o no- conocer y evaluar lo que sucede en las otras jurisdicciones (en la del no residente, en el primer caso; en la cual invierte el residente, en el segundo). La interconexión entre las decisiones que toman los Estados y la propia interconexión económica del mercado global, convierten a la fiscalidad internacional, como es fácil de imaginar, en una materia altamente sensible. Cada regulación doméstica vinculada a aspectos de la fiscalidad internacional puede desencadenar efectos no deseados para las arcas fiscales. A ello se le debe agregar, toda la normativa derivada de los convenios que tengan suscritos los Estados (especialmente los Convenios para evitar la doble imposición (CDIs), pero no exclusivamente estos) que, dependiendo de los sistemas jurídicos a los que pertenezcan los Estados tendrán preeminencia sobre las normas interna (sistemas de tradición románica) o sean de igual rango (sistema anglosajón).

En el segundo espectro, se ubica un grupo multiforme conformado por los principios<sup>971</sup>, normas, directivas, recomendaciones (*soft law*) que conforman el tinglado de reglas que los Estados observan e incorporan en sus propias disposiciones internas y en las convencionales (fruto de sus acuerdos bilaterales o multilaterales). En esta segunda acepción, la fiscalidad internacional parte del entendimiento del funcionamiento conjunto,

---

<sup>971</sup> Calderón Carrero (2012) denuncia un nivel de «*apricipialismo*» de la fiscalidad internacional, en el sentido que los principios, de base económica, en el que esta se sustenta han socavado los principios tradicionales del Derecho Tributario y, lo más grave, tal tendencia se está trasladando al resto del ordenamiento, por lo que ahora es posible ver como en otros aspectos también se toman en cuenta las consideraciones internacionales. Cfr. Calderón Carrero, 2012, p. 362.

simultáneo pero no siempre coordinado que se produce entre los diferentes ordenamientos y que afectan las relaciones económicas a nivel global<sup>972</sup>.

En este aspecto, se debe destacar que la fiscalidad internacional influenciada por la globalización, ha avanzado hacia una mayor cooperación y la colaboración entre los Estados, tanto para preservar el modelo de sistema tributario existente, como para recuperar parte de la capacidad de las Administraciones tributarias nacionales para poder realizar sus labores de control del cumplimiento tributario (Calderón Carrero, 2012).

Finalmente, la fiscalidad internacional no puede dejar de preocuparse por un aspecto connatural a toda aplicación de tributos como es el interés que tienen los sujetos –actores en una economía global en este caso- en optimizar el costo de sus cargas tributarias. Por ello, es parte también importante de la fiscalidad internacional el reconocimiento de la planificación fiscal internacional, y las medidas antielusión y antiabuso.

Ahora bien, sin poder afirmar que estamos viviendo una era en que la tributación o la fiscalidad internacional se ha estandarizado<sup>973</sup>, lo cierto es que existen algunas medidas de política fiscal internacional que se han expandido en las legislaciones nacionales, por lo menos de los países desarrollados y de aquellos que están de vías de serlo, permeando en los ordenamientos internos. La razón para ello, ya la conocemos: los Estados no quieren enfrentar la pérdida de competitividad o, lo que es peor, una pérdida de recaudación y se alinean a modelos, estándares y lineamientos en resguardo de sus intereses fiscales. Desde un punto de vista pragmático, este es un hecho probado<sup>974</sup>.

---

<sup>972</sup> Cabe precisar, por otra parte, como señala Calderón Carrero (2012), que el modelo de fiscalidad internacional a nivel mundial está basado en los lineamientos y el modelo económico de los países OCDE. Cfr. Calderón Carrero, 2012, p. 365.

<sup>973</sup> Cuestión que, por lo demás, consideramos imposible de alcanzar. Hemos dicho que la globalización económica ha empujado a los Estados a coordinar y colaborar cada vez más en asuntos tributarios. Empero, la estandarización de la normativa es un asunto que, en grados, supone una mayor cesión de espacios de autonomía que los Estados tienen que estar dispuestos a perder. La armonización de la normativa es una aspiración en algunas materias (como se ha dicho, por ejemplo, en conseguir una base de determinación consolidada para el IS) pero aun quedan caminos largos por recorrer, sobre todo si pensamos en países que no pertenecen a la OCDE o que formen parte de la UE, caso este último en donde por la propia naturaleza de la organización supraestatal podría resultar un poco más fácil. Ver nota a pie, 955 sobre los proyectos de armonización en el impuesto de sociedades.

<sup>974</sup> Los Estados aceptan que la estructura de sus sistemas impositivos impacta en su economía, de modo que si estos son sencillos de cumplir para los contribuyentes, ello puede promover el desarrollo económico, al tiempo que de no serlo pueden afectar la toma de decisiones y dañar sus economías. La competitividad viene asociada con tasas impositivas marginales bajas, reconociendo que en el mundo globalizado las empresas pueden decidir invertir en cualquier país en busca de mejorar su rendimiento después de impuestos. Si las tasas son altas se preferirá otros países además de que puede resultar en un incentivo

Reconociendo la complejidad del Derecho tributario actual y su versatilidad como disciplina internacionalizada, surge la cuestión natural por interrogarse acerca de si es posible sostener jurídicamente que existe un verdadero sistema, régimen u orden tributario internacional que, pueda representar el ordenamiento de reglas y principios respecto del cual interactúan los ordenamientos internos o, si por el contrario, la incidencia de la tributación internacional y la preocupación por su estudio es más una necesidad material de los Estados, para el diseño de su ordenamiento interno, y para las haciendas públicas por la preocupación de mantener sus niveles de recaudación frente a los desafíos de control que plantean las operaciones desarrolladas en una economía globalizada. A dilucidar esta cuestión destinamos los siguientes párrafos.

Para resolver esta cuestión, con carácter preliminar, debemos establecer qué debe entenderse por sistema o régimen internacional, y cuáles serían los requisitos que nos permitirían designarlo con propiedad. Hemos dicho, que bajo tal denominación supuestamente se encontrarían principios y reglas que, de un modo u otro, subordinarían la regulación de la fiscalidad internacional y el ejercicio de la soberanía tributaria estatal, pero, ¿cuál sería la norma básica o una norma fundacional de este sistema? ¿de dónde se podrían derivar las reglas de este ordenamiento para atribuirles un carácter de obligatoriedad para los Estados miembros de la comunidad internacional?

Si la condición para poder hablar de un sistema de fiscalidad internacional es poder identificar un elenco de normas jurídicas comunes que se aplican de modo uniforme en todos los países, claramente no podríamos decir que existe este orden o sistema tributario internacional.

Como se sabe, si tomamos un concepto tradicional de sistema tributario no solo será necesario comprobar la existencia de una pluralidad de elementos caracterizados por tener una “unidad de fin” (Villegas, 2003), lo que en materia tributaria vendría a ser el propósito recaudatorio, sino que, además, tendría que existir la posibilidad de identificar las “arcas fiscales” a las beneficiaría tal recaudación y una Administración tributaria<sup>975</sup> encargada de la gestión de tales recursos.

---

perverso para producir elusión. *Vid.* Tax Foundation. *2020 International Tax Competitiveness Index*. Disponible en <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>

<sup>975</sup> Por eso algunos, ante la falta de la autoridad tributaria mundial afirman que no se puede hablar de este régimen tributario internacional. Ver nota a pie, 967.

Un concepto de sistema tributario internacional entendido con estos elementos clásicos, en definitiva, no es posible de constatar en nuestros días. No obstante, los autores han propuesto que el debate acerca de la existencia de este régimen tributario internacional, se centre en la identificación de una norma fundacional (Brauner) o la posibilidad de reconocer niveles de obligatoriedad o fuerza mandatoria a reglas o principios que instruyen la materia fiscal internacional (Avi-Yonah).

Ahora bien, se debe partir por reconocer que sobre la existencia de un orden o sistema fiscal internacional no hay un acuerdo en la doctrina como tampoco sobre cuáles serían los elementos que lo conforman<sup>976</sup>. Los más escépticos encuentran que la soberanía de los Estados es el principal e inquebrantable impedimento para poder hablar de un sistema de fiscalidad internacional<sup>977</sup>, llegando incluso a poner en duda que a pesar de las tendencias hacia la armonización, coordinación y colaboración pueda llegarse en algún momento a consolidar un verdadero orden tributario internacional<sup>978</sup>.

---

<sup>976</sup> Rosenbloom (2000) aunque considera que pudiera ser deseable, muestra incredulidad frente a la existencia de un sistema tributario internacional y lo considera imaginario y relacionado solo marginalmente con el mundo intensamente práctico de la política internacional tributaria (“...*that system appears to be imaginary. Whether it would be desirable is a different question - but one bearing only marginally on the intensely practical world of international tax policy*” (p. 166). Para este autor, los Estados no están obligados a seguir ningún tipo de reglas que no sean las de su propio ordenamiento o aquellas convencionales que suscriben; y todas son tan diversas que no es posible pensar en un sistema tributario internacional. Cfr. Rosebloom, H. David (2000). *International Tax Arbitrage and “International Tax System”*. En *Tax Law Review*, N° 53, p. 137-166. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=222451>

<sup>977</sup> “*No area of the law is closer to the subject of sovereignty than taxation*”, señala Rosenbloom (1994) para enfatizar las dificultades de superar este aspecto y pensar en un régimen fiscal internacional. Rosenbloom, H. D. (1994). *Sovereignty and the Regulation of International Business in the Tax Area*. En *Canada-United States Law Journal*, vol. 20, p. 267-72, citado por Li, J. (2004). *Tax Sovereignty and International Tax Reform: The Author’s Response*. En *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, N° 1, p. 144.

<sup>978</sup> Además de Rosenbloom (2000) que desconfía que alguna vez se llegue a consolidar dicho régimen, Carbajo Vasco (2013) sostiene que “(...) las limitaciones que el concepto de la soberanía fiscal impone a las AATT, hacen que, aun existiendo incipientes formulaciones de un Derecho Internacional Tributario y de una buena gobernanza fiscal, la ausencia de una Autoridad Tributaria Internacional con competencias, en particular, sobre determinadas bases imposables conlleve que la única fórmula pragmática para hacer frente a la internacionalización de los obligados tributarios y las bases imposables con la que cuentan las AATT, sea fomentando los Convenios y Acuerdos Internacionales de asistencia mutua entre las mismas.” Carbajo Vasco, D. (2013). *Novedades en el intercambio internacional de información con fines fiscales*. En *El Derecho*, Francis Lefebvre, 1 de febrero de 2013. En otro momento, el mismo autor ha mostrado su recelo para aceptar que existe un sistema tributario mundial afirmando que, justamente, “es la ausencia de tal ‘sistema tributario mundial’, en el sentido de un elenco articulado de tributos y de aplicación de los mismos, regulado por unos principios tributarios comunes y al servicio de determinados objetivos, lo que resulta ser la primera constatación de que el sistema fiscal o, mejor dicho, la ausencia del mismo, constituye una de las causas de la crisis sistémica internacional (...) no hay armonía entre los tributos nacionales, sino una competencia desaforada, apareciendo “*free riders*” (paraísos fiscales y regímenes de baja tributación) que se aprovechan de la libre circulación de factores productivos y de esta competencia fiscal dañina, para detraer sin coste alguno recursos productivos y capital humano de otros Estados, vía reducción de impuestos, lo que fuerza, a su vez, a los Estados nacionales a minorar sus recaudaciones, en una

Entre los autores más conocidos que han defendido hace años la existencia de un sistema tributario internacional se encuentra Avi-Yonah (2007<sup>979</sup>), otros, como Thuronyi (2001<sup>980</sup>) muestran aquiescencia con la idea pero apuntando a que aun le falta potenciar su desarrollo; y otros, como Hongler (2019) afirman con rotundidad que en tanto hay reglas y principios, es posible hablar de un “*international tax regime*”<sup>981</sup>.

Avi-Yonah (2007) entiende que existe un cuerpo normativo distinguible y autónomo compuesto por reglas (los miles de convenios entre países más la propia normativa interna de estos) al que se le reconoce fuerza normativa no solo entre las partes que lo han suscrito, pues limita la soberanía de los otros Estados quienes están sujetos a respetar normas mínimas derivadas de tales convenios, convertidas en costumbre internacional<sup>982</sup>.

En tal sentido, el sistema tributario estaría integrado por este derecho consuetudinario que los Estados observan no solo para la suscripción de sus convenios con otros Estados sino incluso para sus leyes internas. En cuanto a los principios que regirían este sistema internacional, Avi-Yonah refiere que serían dos: el de tributación única que proporciona los lineamientos para que un Estado pueda gravar una renta y conlleva la obligación de eliminar la doble imposición; el segundo principio sería el del beneficio, según el cuál la potestad de los Estados debería quedar dividida atendiendo a la ubicación de la fuente, y las rentas pasivas según la residencia<sup>983</sup>.

---

competencia a la baja (“*race to the bottom*”).” Vid. Carbajo Vasco, D. (2013a). La crisis sistémica mundial y el sistema tributario. CIAT. Disponible en <https://www.ciat.org/la-crisis-sistemica-mundial-y-el-sistema-tributario/>

<sup>979</sup> Avi-Yonah, Reuven. (2007). Tax competition, tax arbitrage, and the future of the international tax regime. En *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge Tax Law Series), Cambridge: Cambridge University Press. Recuperado de [http://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_archive/art67](http://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art67). Con anterioridad, el mismo autor se había referido a la existencia de las bases de este sistema en su trabajo, The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification. En *Texas Law Review*, 1996, Vol. 74, N° 6, pp. 1301-1359.

<sup>980</sup> Thuronyi, Víctor. (2001). International Tax Cooperation and a Multilateral Treat. En *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 26, N° 4, pp. 1641-1681.

<sup>981</sup> Señala el autor: “*A regime is only a regime if it is regulated by rules and principles*”. Vid. Hongler, 2019, p. 45 y ss.

<sup>982</sup> Se refiere, por ejemplo, a seguir la exención de gravamen a las rentas de fuente extranjera o reconocer créditos por impuestos extranjeros. En definitiva, resalta el autor, los Estados no pueden decidir libremente gravar a los no residentes que no tienen relación con tal país, para ello están los principios de residencia o fuente del reparto, que son reglas comúnmente aceptadas. Cfr. Avi-Yonah, 2007, pp. 9-10.

<sup>983</sup>El acuerdo sobre el uso de los principios de fuente y residencia, en el sentido indicado, se alcanzó en 1923 y todavía sirve como el fundamento del régimen fiscal internacional. Cfr. Avi-Yonah, R. y Xu, H. (2017). Evaluating BEPS. En *Erasmus Law Review* Vol. 10, N° 1, p. 4. La Liga de Naciones desarrolló las

Por su parte, Thuronyi (2001<sup>984</sup>) se refiere al triunfo del Derecho Tributario Internacional, destacando que en el inicio del siglo XXI existía ya una extensa red de CDIs<sup>985</sup>, prácticamente todos basados en el Modelo OCDE, por tanto una red de convenios con un elevado grado de uniformidad, lo que lo lleva a afirmar dado el alto nivel de coincidencia, se alcanza, en pocas palabras, un status de acuerdo internacional. Estos CDIs constituyen a su juicio, el marco para el régimen fiscal internacional por los principios subyacentes que ellos incorporan y que virtualmente ponen en práctica.

Sin embargo, Thuronyi (2001), reconoce que esta red de convenios tiene limitaciones no solo por tratarse normalmente de acuerdos bilaterales sino porque igualmente su frondosidad lo ha vuelto engorroso, por lo que propone que lo mejor sería contar con un tratado multilateral, lo cual exige voluntad política para conseguir tal nivel de armonización. Su propuesta incluye no solo el tratado multilateral, que podría convivir con los demás bilaterales, sino también una agencia o entidad internacional para la cooperación en materia tributaria que se encargue de la administración y eventuales conflictos respecto de este tratado multilateral<sup>986</sup>. Es sabido que la inexistencia de un

---

primeras directrices formales para la distribución del poder tributario entre los Estados. *Vid.* Christensen, Rasmus C. & Hearson, Martin. (2019). The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis. En *Review of International Political Economy*, Vol. 26, Nº 5, p. 1071.

<sup>984</sup> Thuronyi, 2001, pp. 1641-1643.

<sup>985</sup> A finales del siglo XX, afirman Christensen y Hearson, eran unos 3,000 los CDI conformantes de esta red de convenios considerados por ellos como la base del sistema de gobernanza fiscal internacional. *Vid.* Christensen y Hearson, 2019, p. 1072. Si antes podría decirse que los Estados podían valorar la conveniencia o no de suscribir tales convenios, ahora es una obligación, pues no hacerlo los hace perder competitividad y los pone en desventaja pues las empresas también buscan asentarse donde saben que encontrarán reglas claras y consensuadas. No todo son méritos, por cierto, porque el sistema de la bilateralidad, muy bien conocido por las empresas, también facilita el implementar esquemas de *treaty shopping*, o abuso de los tratados: conocido el marco bilateral establecido, buscar la forma de beneficiarse aunque no se tenga derecho a ello; práctica que se concreta, normalmente creando sociedades en dichos países. Explica Pistone (2003) que la sociedad creada en uno de los Estados que se favorecen con el CDI forma parte de una relación triangular, en la que participa la sociedad interpuesta y el sujeto que debe pagar la renta, que reside en otro Estado, que es el de la fuente. Cfr. Pistone, P. (2003). El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal. En Uckmar, V. (2003). *Curso de Derecho Tributario Internacional*. Bogotá: Temis, p. 122, citado por García Novoa, C. (2015). Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos. En *Nueva Fiscalidad*, Nº 3, p. 67, nota 28. Otra forma de alcanzar el resultado equivalente “es el que se agencia a través del denominado *rule shopping* –abuso de regla- (...) en tanto el sujeto que practica el *rule shopping* sí está comprendido subjetivamente en el ámbito de aplicación del tratado, base sobre la que procura manipular la calificación jurídica de la operación para reconducirla a la regla de CDI que permite un tratamiento más favorable de la renta así obtenida ...”. Weffe H., Carlos. (2017). Actividad de la empresa y planificación fiscal. En All, P. M.; Oviedo, J. y Vescovi, E. (dirs.) *La actividad internacional de la empresa*. IX Jornadas de la Asociación Americana de Derecho Internacional Privado – ASADIP, p. 14.

<sup>986</sup> En similar sentido, Ring (2001) conviene en la existencia de este régimen internacional tributario y comentado la propuesta de Thuronyi, se refiere a la cuestión fundamental de poder llegar a un tratado multilateral y, sobre todo, para lograr una mayor cooperación entre países, la necesidad de acuerdo político

órgano o entidad internacional que consolide un poder tributario global cuyo ejercicio en la creación de reglas tributarias afecte o incida en el ámbito interno de los países se apunta como una de las grandes debilidades de este concepto de régimen internacional<sup>987</sup>. Tanzi (1999), en la misma línea, propuso la creación de una administración tributaria encargada de una suerte de gobernanza tributaria global<sup>988</sup>.

Brauner (2003<sup>989</sup>), por su lado, explica que para la mayoría de autores la idea de un régimen internacional que elimine todas las ineficiencias es considerado más bien como una utopía aunque se llegue a reconocer, sin embargo, que este sería el camino a seguir<sup>990</sup>. Él, por su parte, considera que se trata de un régimen en proceso de cristalización y propone las bases para su desarrollo. Con este propósito, Brauner (2003) entiende que los CDIs son el núcleo de este régimen internacional coherente que se está gestando<sup>991</sup>, al que apoya decididamente en su evolución y concreción<sup>992</sup>. Li (2004) coincide en que existe un sistema tributario internacional aunque al ser una “criatura de la revolución industrial” adolece de conceptos y principios que deberían entrar en revisión<sup>993</sup>, dado el desfase mostrado respecto de las nuevas formas de negocios en la economía globalizada.

---

y definir la toma de decisiones a partir de una organización internacional. Cfr. Ring, Diane M. (2001). Prospects for a Multilateral Tax Treaty. En *Brooklyn Journal of International Law*, N° 26, N° 4, pp. 1699-1709.

<sup>987</sup> Rosenbloom, 2000; Carbajo Vaso, 2013a.

<sup>988</sup> Tanzi concluyó a fines del siglo pasado que había llegado el momento de crear una institución mundial que estimule a los países a que coordinen sus medidas tributarias y proponga soluciones. Esta institución tendría un papel de supervisión, distribución de información y provisión de un foro para el análisis. Tanzi, V. (1999a). Does the world need a World Tax Organization? En *The Economics of Globalization* (Amat Razin y Efraim Sadka eds.), Cambridge University Press, p. 173-186.

<sup>989</sup> Brauner, Yariv. (2003). An International Tax Regime in Crystallization. En *Tax Law Review*, N° 56, pp. 259- 328. Disponible en <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/9>

<sup>990</sup> Cita a autores como Mc Lure, Ch. (1996). *Tax Policies for the XXIst Century, in Visions of the Tax Systems of the XXIst Century*. International Fiscal Association.

<sup>991</sup> Brauner también se refiere a una “exitosa red de convenios” que rigen la tributación de las operaciones transfronterizas, en un periodo donde la tendencia es a la “modelización” empezada por el modelo ONU y, posteriormente, por la OCDE, pero en su opinión los convenios bilaterales solo aseguran un éxito parcial por lo que se decanta por la adopción de un conjunto único de normas tributarias internacionales. Cfr. Brauner, 2003, pp. 260-261.

<sup>992</sup> El autor reflexiona sobre los beneficios de alcanzar un enfoque global para la tributación y de materializarlo, y considera la conveniencia de que este régimen fiscal mundial conduzca a un código que resulte de aplicación directa a todos los contribuyentes, es decir, que se promueva un modelo de código tributario que pueda ser usado por múltiples países. Cfr. Brauner, 2003, p. 323.

<sup>993</sup> Así, la autora apunta a que aunque los fundamentos de dicho sistema -como son el de lealtad económica y la teoría del beneficio-, siguen resultando aplicables, considera que los principios de tributación única y

El debate sobre la existencia de régimen o sistema tributario internacional ha sido también recepcionado y abordado en España, donde la doctrina muestra una postura mayoritaria a favor<sup>994</sup>, aceptando que está conformado por las normas convencionales, la normativa interna de los países, así como por toda esa suma de principios, directivas y lineamientos que siendo propiamente un *soft law* adquieren en materia fiscal el carácter de *semi hard law* como ha señalado Calderón Carrero (2012).

Para el citado autor, la influencia de la globalización se aprecia en las reglas de los ordenamientos tributarios nacionales, sin embargo, no se puede decir aun que se haya llegado al estado de un “Derecho Tributario Global”, a lo mucho podría tratarse de un germen de un sistema tributario internacional “en cristalización”, coincidiendo con la doctrina internacional acerca de que la base de este sistema está en “principios de corte económico relacionados con la eliminación de los obstáculos fiscales al comercio y los flujos de inversión transfronterizos y en mucha menor medida en los principios constitucionales tributarios (igualdad tributaria, justicia fiscal, progresividad, capacidad económica, no confiscatoriedad, etc.)” (Calderón Carrero, 2012, p. 365).

García Novoa (2015) también se refiere al “*international tax regime*” o al sistema de fiscalidad internacional imperante, como un sistema existente incluso antes de que surgieran los debates *anti base erosion* propiciados por el Plan de Acción BEPS de la OCDE, señalando que este ha estado caracterizado por las reglas de reparto del poder tributario entre los Estados sobre la base de los criterios de residencia y fuente; la aplicación del principio de *arm’s length* en la determinación de los precios de transferencia; y los fundamentos del concepto de establecimiento permanente. Estos principios o criterios buscan armonizar o hacer más razonable el ejercicio del poder tributario de los Estados, dadas las interrelaciones que necesariamente se producen entre sus nacionales, residentes y las actividades e inversiones en diversos países con resultados tributarios con impacto en sus propias haciendas<sup>995</sup>.

---

justicia internacional deberían seguir guiando la reforma del sistema internacional. Empero, al mismo tiempo, apunta a que conceptos como establecimiento permanente, residencia de las corporaciones, la definición de ingreso, fuente, se vuelven cada vez más difíciles de aplicar en la nueva economía globalizada. Cfr. Li, J. (2004). Tax Sovereignty and International Tax Reform: The Author’s Response. En *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, N° 1, p. 144 y ss.

<sup>994</sup> Entre algunos podemos mencionar a García Novoa (2015); Cruz Padial (2016). La economía digital en BEPS una síntesis. En *Nueva Fiscalidad*, N° 2, pp. 33-65; Calderón Carrero y Quintas Seara (2016); Serrano Antón (2015a).

<sup>995</sup> Cfr. García Novoa, C., 2015, p. 49.

Pero, a ciencia cierta, esta suma de principios y criterios “imperantes” no serían suficientes para concluir que se trata de un sistema o régimen tributario internacional, propiamente dicho, del cuál derivan reglas con obligatoriedad para los Estados, sostiene García Novoa, quien además duda que este régimen sea imaginable a corto plazo en la medida que no existe un poder fiscal internacional ni un gobierno global.

En nuestra opinión, aunque con algunas evidentes imperfecciones, sí es posible defender la existencia de un sistema u orden tributario internacional, con entidad autónoma, reconocible y compuesto por reglas, principios, directivas y lineamientos que conforman un conjunto con funcionalidad<sup>996-997</sup>, que pretende dar respuesta a los problemas que plantea la tributación en contextos de internacionalidad. Esta, sabemos, no es una opinión que todos comparten, pero aun con las críticas, nos decantamos por la postura que defiende que sí es posible el reconocimiento de este cuerpo de reglas, convertidos en estándares que los países están de acuerdo en aceptar y cuya incidencia en la regulación de los propios ordenamientos internos es también consentida<sup>998</sup>.

---

<sup>996</sup> Se lee, en similar sentido, el Informe “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios” de la OCDE del año 2013, la referencia a este régimen tributario internacional (identificado como el “régimen tributario de las actividades transfronterizas”) el cual estaría conformado por las legislaciones tributarias nacionales, los CDI y otros instrumentos de derecho internacional, como vienen a ser los reglamentos, directivas y otras normas de la UE. Cfr. OCDE. (2013a). *Informe Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Paris: OCDE Publishing, p. 39. Disponible en DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

<sup>997</sup> No es difícil de concluir que este orden o régimen fiscal internacional está “dominado” o dirigido principalmente por los países miembros de la OCDE. A pesar de los cambios operados por la globalización, ya hemos hecho referencia a cómo los actores de esta economía globalizada no concurren con la misma presencia ni posibilidades (caso de los países en desarrollo). Las políticas siguen siendo a propuesta y desde el lado de los países desarrollados. No obstante lo cual, desde su mismo seno, no se tiene reparo en aceptar que se trata de un sistema internacional imperfecto. En esa línea, Piccioto (2014) al comentar los cambios impulsados por el Plan de Acción Beps hacía notar que se trata de un ambicioso programa que busca “reparar lo que se acepta como un sistema disfuncional”, en clara alusión a las deficiencias que se han detectado en las reglas y principios que sustentan tal sistema y que no cumplen ya con los objetivos previstos y, en el caso particular de Beps, conducen a resultados contrarios. Cfr. Picciotto, Sol. (2014) ¿La OCDE puede reparar el sistema Fiscal Internacional? En *Enfoque Internacional*, N° 12, Análisis Tributario, Lima. Disponible en [https://www.worldpsi.org/sites/default/files/documents/research/es\\_la\\_ocde\\_puede\\_reparar\\_el\\_sistema\\_fiscal\\_intl.pdf](https://www.worldpsi.org/sites/default/files/documents/research/es_la_ocde_puede_reparar_el_sistema_fiscal_intl.pdf)

<sup>998</sup> Hemos de reconocer, que no somos tan optimistas como Avi-Yonah quien sostiene que la sistematicidad y obligatoriedad del sistema de fiscalidad internacional sería plena pues es claro que los Estados pueden apartarse sin consecuencias jurídicas directas importantes, aunque ello pudiera acarrearles niveles elevados de crítica, impopularidad o incluso descrédito. Otros Estados poderosos, como los EE.UU. han diseñado e implementado medidas autónomas, que además terminan imponiendo obligaciones (como es el caso de FATCA- *Foreign Account Tax Compliance Act*) para otros países. Para los Estados, la ventaja de no creer en este sistema tributario internacional y, por ende no aplicarlo (como recomendaba Rosenbloom, concretamente, a los EE.UU), radica en el uso de poder tributario de una forma más soberana y aprovechando, más bien, para regular sus propios ordenamientos internos “sacando ventaja” de la falta de uniformidad normativa de los Estados y procurando que su sistema tributario se vuelva más competitivo.

Referirnos a un sistema tributario internacional, presupone aceptar desde ya, que podemos hablar de un todo orgánico. Esta afirmación debe ser atemperada pues no podemos hablar de un sistema replicable como los ordenamientos jurídicos internos. No existe, desde luego, un sistema jurídico comparable, mas su naturaleza híbrida no le niega la posibilidad de adquirir eficacia y niveles de obligatoriedad que no se pueden obviar. Se trata de un conjunto que agrupa diferentes elementos con capacidad de ser identificado como una unidad que informa y se aplica en el marco de los convenios bilaterales entre países. Al inicio, estos elementos estuvieron, básicamente, orientados a evitar la doble imposición<sup>999</sup>, posteriormente fue agregada la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y, en un último momento, extendidos de forma cada vez más amplia al intercambio de información entre las Administraciones tributarias.

A nuestro juicio, la norma fundacional de este régimen internacional se encontraría – como ya ha sido dicho-, en el *corpus* de convenios bilaterales para evitar la doble imposición que están basados, mayoritariamente, en el Modelo OCDE. Ante los cuestionamientos por no ser el Modelo OCDE un instrumento jurídico propiamente dicho, sino un instrumento del *soft law*<sup>1000</sup>, coincidimos con quienes han afirmado que el status

---

Aunque ello, en ocasiones, como es fácil intuir, solo puedan permitírseles algunos pocos Estados poderosos y no, la gran mayoría.

<sup>999</sup> Como es sabido, los CDI fueron la herramienta pensada para dar solución a los problemas que se producen por la aplicación de las normas tributarias de los Estados en los mercados internacionales. La doble imposición es el resultado del ejercicio del poder tributario que, soberanamente, hacen los Estados. Como explica Uckmar (2003) “Cada Estado puede imponer tributos a cualquiera que se encuentre en el ámbito de su propia potestad de imperio, sea este ciudadano o extranjero. La coexistencia de la potestad de imperio, de la cual la tributaria no es más que una de sus manifestaciones, puede dar lugar a un conflicto de jurisdicciones en razón de la falta de límites del poder impositivo de cada Estado, derivados de la ley interna o del derecho público internacional, respecto de hechos vinculados con su propio territorio”. Uckmar, V. (2003). Los tratados internacionales en materia tributaria. En Uckmar, V. (coord.), Curso de Derecho Tributario Internacional, Tomo I, Bogotá: Temis, p. 85. Una definición concreta de en qué consiste la doble imposición se encuentra también en el Modelo de CDI de la OCDE (MOCDE) en cuya Introducción se puede leer: “*International juridical double taxation can be generally defined as the imposition of comparable taxes in two (or more) States on the same taxpayer in respect of the same subject matter and for identical periods. Its harmful effects on the exchange of goods and services and movements of capital, technology and persons are so well known that it is scarcely necessary to stress the importance of removing the obstacles that double taxation presents to the development of economic relations between countries.*” Model Tax Convention on Income and on Capital (OCDE): Condensed Version 2014. OECD Publishing, p. 7.

<sup>1000</sup> Estas recomendaciones, lineamientos, directivas, declaraciones conjuntas, que son frecuentes en el orden tributario internacional, y provienen de organizaciones internacionales -como la OCDE-, o reuniones de países (G20, G8, etc.) quienes con voluntad clara se expresan mediante estos documentos que no tienen un valor jurídico en sí mismo, y en materias en las que juzgan o justifican su competencia. Su valor jurídico es puesto, pues, en discusión, y se les suele denominar como “actos concertados no convencionales”. Al respecto, Nguyen Quoc Dinh (1999) sostiene que el supuesto carácter no obligatorio de los actos concertados no convencionales (a los que se les reconoce solo valor de derecho blando o *soft law*) no puede llevar a concluir que estos no tengan también carácter jurídico y efectos en ese mismo sentido: “*En réalité,*

de estos instrumentos ha escalado a *semi hard law* y, por tanto, se les puede considerar como expresiones colectivas de una *opinio juris internacional*, por ello son cumplidas sin mayores miramientos y se ve reforzado su carácter de reglas impostergables del mundo globalizado, a las que los Estados reconocen fuerza intrínseca que las convierte en fuente de referencia insoslayable<sup>1001</sup>.

Pero, junto a estos convenios no se puede dejar de lado, los principios, lineamientos y acuerdos a los que los Estados van llegando en los diversos foros en los que son convocados sobre los denominados estándares fiscales internacionales dentro de un sistema mundial que, sin duda, cada vez se vuelve más colaborativo. Todo este conjunto constituye este sistema de fiscalidad internacional que pone en cuestión la soberanía de los Estados y crea tensiones cuando estos quieren ejercerla siguiendo solo sus necesidades fiscales.

Respecto de la ausencia de una institución que convoque y administre los intereses de esta comunidad global conformada por los diversos Estados, es claro que esta no existe y que, aunque se lo propusiera, la OCDE no cumple, en estos días, un papel comparable pues, como ha sido dicho, “*the OECD likes to claim that it develops the ‘rules of the game’ but unfortunately not all the players are at the table*”<sup>1002</sup>.

---

*comme les recommandations des organisations internationales, les actes concertés non conventionnels, sans être obligatoires, sont soumis au droit international et ont une portée juridique qui est loin d’être négligeable.*” Quoc Dinh, Nguyen. (1999). *Droit International Public*. 6ª ed. París: LGDJ, p. 388.

<sup>1001</sup> Aunque se puede decir que en el orden tributario internacional está claramente dominado por los países desarrollados (siendo OCDE el fuero probablemente más activo en discutir y proponer medidas para mitigar los efectos nocivos de la globalización en los sistemas tributarios), también los países con economías en vías de desarrollo son estudiados (con valiosos aportes del CIAT o CEPAL, del BID o el Banco Mundial) y, son claves dentro de la economía global que obliga a un trabajo conjunto. En el Derecho, como en muchas otras disciplinas, existe una palpable tendencia a desarrollar el conocimiento a partir de una visión eurocentrista que no es ni tiene por qué ser replicable en realidades tan diferentes como las que se observan en los países en desarrollo. De esa manera, no todas las discusiones sobre lo que pueden hacer los Estados en materia tributaria son siempre equivalentes para países europeos y para latinoamericanos u otros países en desarrollo. Estos últimos tienen prioridades diferentes como su necesidad de recaudar para sobrevivir, enfrentar la desigualdad de sus sociedades, implementar acciones de redistribución de riqueza así como cumplir con servicios mínimos de salud, educación y ciudadanía que puedan fortalecer sus sociedades, como ha sido constantemente destacado por los autores. Esta visión eurocentrista es también una barrera que puede dificultar el conseguir un régimen tributario global equitativo.

<sup>1002</sup> Horner, F. (2001). Do we Need an International Tax Organization? En *Tax Notes International*, vol. 24, núm. 2, citado por Calderón Carrero, 2012, p. 357, nota 51. La composición no universal de la OCDE es, pues, una clara desventaja por más vocación representativa que pudiera pretender. Han surgido diversas ideas, analizando vías para lograr una cooperación de este tipo, ya sea regional o global (por ejemplo, a través de la Organización Mundial del Comercio, según propuso en su momento Avi-Yonah, 2001, p. 61). Se reconoce, sin embargo, que la OCDE mediante su Comité de Asuntos Fiscales (CAF) desempeña la función de “principal promotor y guardián del sistema fiscal internacional desde 1956” (Piccioto, 2014).

No se cuenta aun con una entidad encargada de la gobernanza fiscal internacional aunque se puede afirmar que existe un consenso<sup>1003</sup> acerca de la conveniencia de que esta existiera<sup>1004</sup>, dada la necesidad de que los temas tributarios sean abordados de una manera global, que permita la participación de todos los Estados, que se sientan representados, y que permita devolverle equidad al sistema tributario actual que se ha visto defraudado por algunas prácticas de las empresas multinacionales<sup>1005</sup>.

Por último, sostenemos que no deberían ser trasladados los mismos requisitos, exigencias o características de los sistemas tributarios internos a uno pretendidamente internacional. Desde luego, y como hemos venido diciendo, se trata de dos figuras solo con algún nivel de coincidencia aunque con finalidades similares, en tanto persiguen establecer las reglas que determinan la forma en que se generarán los vínculos tributarios y la recaudación de los Estados<sup>1006</sup>. Ahora bien, por más intenciones de conseguir un

---

<sup>1003</sup> Desde la década de 1920, está hecha la propuesta para contar con una Corte Internacional de Impuestos (*International Tax Court*). Además de los citados Thuronyi (2001), Li (2004), Ring (2003), se suman Mc Lure, Ch. (2001). *Globalization, Tax Rules and National Tax Sovereignty*. En *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 55, N° 8 pp. 328-341; Van Raad, Kees. (2001). *International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application*. En Van Raad, K. (ed.). *International and Comparative taxation: Essays in honour of Klaus Vogel*. The Hague, London, New York: Kluwer, pp. 217-230. En el caso de este último, propuso la creación de una autoridad supranacional que pudiera desarrollar un “*international case law*” sobre temas vinculados a los convenios impositivos.

<sup>1004</sup> Aunque esta entidad no existe y, como se ha dicho, la OCDE no está llamada a asumir esta tarea, se debe mencionar que desde la OCDE se promovió y concretó en el 2002 la creación del Foro de Administración Tributaria para tratar los temas fiscales relevantes y vinculados a la aplicación de los sistemas tributarios en épocas de globalización. En dicho foro se busca impulsar la cooperación entre Administraciones Tributarias así como desarrollar buenas prácticas entre ellas, las que van desde propiciar la utilización de la tecnología como una forma de mejorar los servicios, propiciar la calidad del servicio al contribuyente y la gestión de riesgos.

Sobre la necesidad de un organismo mundial: Vid. Andrés Aucejo, Eva. (2020). *The primary legal role of the United Nations on international Tax Cooperation and Global Tax Governance: Going on a new International Organization on Global Tax Cooperation and Governance under the United Nations “Family”*. En *Education and Law Review*, Núm. 21 (2020), *Fiscalidad y Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS)*, pp. 1-34. Disponible en <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31297>

<sup>1005</sup> Recordemos que, los agentes económicos protagonistas de la economía globalizada son las multinacionales, cuyas actividades son representativas de cómo es posible estructurar los negocios y cómo hacerlo a través de varios países, sin que para ello resulten impedimento las fronteras físicas, otrora condicionantes de sus decisiones de inversión y presencia en los mercados de otros países, y con esquemas de organización de sus actividades que maximizan sus modos de producción, distribución y administración de los negocios que realizan y que también se sirven, en extremo y hasta el abuso, de una economía digitalizada. En el citado Informe de la OCDE del 2013 sobre lucha contra erosión de bases imponibles se enfatiza en que este tipo de prácticas “constituye un grave riesgo para los ingresos tributarios, la soberanía fiscal y la equidad tributaria, tanto de los Estados miembros de la OCDE como de los no miembros”. OCDE, 2013a, p. 7.

<sup>1006</sup> En esa línea, señala Hongler (2019) que: “El régimen fiscal internacional juega así el papel crucial de satisfacer la necesidad de recaudar impuestos y al mismo tiempo coordinar los derechos fiscales entre varias jurisdicciones en un mundo globalizado” (p. 3) [*traducción propia*].

actuar jurídico coordinado en materia tributaria, se ha de reconocer que resulta muy difícil a nivel político aspirar a una renuncia total al poder tributario soberano de los Estados.

La falta de identidad total entre un modelo de sistema tributario interno y uno que corresponda a un escenario internacional, no debería ser suficiente para negar su existencia pues el orden o sistema tributario internacional, justamente, por su dimensión internacional -que involucra una diversidad de Estado soberanos-, no tiene por qué ser igual a un ordenamiento nacional. Con sus particularidades y diferencias, puede ser aceptado como un orden que condiciona y reduce la libertad de los Estados para regular las materias vinculadas a la tributación internacional en aras de valores como la equidad así como la neutralidad para el desarrollo de las actividades económicas; pero también puede abonar a la justicia distributiva y el valor supremo de la igualdad, valores que por su propia naturaleza no deberían verse reducidos a una aplicación dentro de los límites jurisdiccionales de un solo país.

En tal sentido, en ausencia de un derecho tradicional (por ejemplo, emanado de una organización mundial de la tributación o que provenga de un acuerdo multilateral de una dimensión tal que pueda convocar a todos los países) que pueda imponer universalmente las reglas de la tributación internacional, es importante que se pueda considerar el valor de los bienes jurídicos globales<sup>1007</sup>.

En ese mismo sentido, la equidad<sup>1008</sup> como principio de base de la dignidad humana no puede apartarse de las consideraciones tributarias, como tampoco los principios de redistribución, de igualdad así como la proscripción del abuso. Una cuestión positiva que ha producido la globalización es, justamente, que haya valores y derechos reconocidos como verdaderos principios universales que los Estados no están en capacidad de desconocer sea que lo hagan de forma individual o de forma conjunta.

---

<sup>1007</sup> *Vid.* Calderón Carrero, 2012. Este autor sostiene que los bienes jurídicos globales que protegería el ordenamiento internacional serían la seguridad jurídica y los principios sobre los que reposa el Estado de Derecho. Nosotros, por nuestra parte, y bajo la concepción de Estado Constitucional de Derecho que hemos estudiado en el Capítulo 1 avanzaríamos hacia valores universalizados que se vinculan a la materia tributaria como son la redistribución de la riqueza, la equidad tributaria y, por cierto, la proscripción del abuso, entre otros.

<sup>1008</sup> Equidad no solo para la asignación de la potestad tributaria de los Estados, sino para que mediante la cooperación entre Estados se pueda mantener la integridad de sus bases imponibles, y se recupere la regla mínima indispensable de todo ordenamiento tributario que aspire a ser justo, es decir, que el trato recibido por quienes van a pagar los tributos sea equitativo, sobre la base de la aplicación del principio de capacidad económica, y que no se tolere que quienes más beneficios obtienen puedan conseguir pagar lo menos posible.

Todas estas cuestiones, asociadas al estudio de lo que viene a ser el sistema u orden de la fiscalidad internacional están plenamente vigentes al día de hoy dada la inusitada relevancia adquirida por el Plan de Acción BEPS. El pretendido sistema tributario internacional, su identidad, su funcionalidad, su transformación e incluso la aspiración por trabajar por una gobernanza fiscal global están en plena boga y conforman el debate central del Derecho tributario internacional de los últimos años. No se puede decir que se trate de un tema cerrado sino, por el contrario, en plena construcción<sup>1009</sup>.

Ahora bien, para reforzar esta posición y sustentar en términos jurídicos la existencia del referido régimen es mandatorio, como ya hemos mencionado, volver la mirada a las estructuras conceptuales y dogmáticas que, desde el Derecho Internacional, explican las características del ordenamiento internacional y, fundamentan, la obligatoriedad y validez de determinadas fuentes de dónde se derivan las reglas que son observadas por los Estados y que dan fuerza a la tesis de que sí existe una ordenación jurídica tributaria internacional o, de modo más simple, como lo hemos llamado, un sistema o régimen fiscal internacional.

Dentro de este entramado serían destacables propuestas de *rule making* y *policy making* como, por ejemplo, la creación de un acuerdo marco mundial denominado *General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance* (instrumento *hard law, rule making*)<sup>1010</sup>, la creación de un principio de

---

<sup>1009</sup> Como ejemplo de ello, no hay más que revisar los debates, propuestas y normas que se han venido produciendo por la implementación de la Acción 1 del Plan BEPS, que aborda los problemas de la economía digital y, respecto de la cual, en síntesis, se ha tenido que identificar las formas más plausibles para reordenar las reglas de jurisdicción y reparto de tributación en busca de su idoneidad para aplicarlas los nuevos tipos de negocios. En esa línea, en el 2019 la OCDE, con el respaldo del G7, propuso mejorar los criterios de distribución de poder tributario, dejando de lado como criterio, la presencia física del establecimiento comercial (requisito que no cumplen los negocios digitales) y gravando según las ventas o ingresos en cada mercado (es decir, atribuyendo poder tributario al país donde se produce el consumo). De esta manera se conseguiría que en las jurisdicciones donde se prestan los servicios, las multinacionales remuneren las funciones, los activos y los riesgos y la parte del beneficio restante, se reasigne a las diferentes jurisdicciones donde se encuentran los mercados. Esta propuesta OCDE reposa en dos pilares, uno el de la reasignación de las potestades tributarias y el segundo, el desarrollo de mecanismos para asegurar una tributación mínima en los casos en que la potestad de un Estado no se ajustara a los estándares mínimos necesarios. Este proyecto supone un cambio radical en el enfoque de la tributación internacional que busca una transformación significativa para recuperar cierto equilibrio en la recaudación perdida por los nuevos modelos de negocio. *Vid.* La publicación para la consulta pública de la propuesta de la Secretaría “*Proposal for a ‘Unified Approach’ under Pillar One*”, octubre- 12 de noviembre de 2019, disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-secretariat-proposal-unified-approach-pillar-one.pdf>. Tras intensos debates, al no ser un tema de fácil acuerdo, se ha avanzado en implementar medidas del denominado Enfoque Unificado, para lo cual nos remitimos al acápite 5.3.1 de esta tesis.

<sup>1010</sup> *Vid.* Andrés Aucejo, Eva; Mezang, Serge; Nicoli, Marco y Owens, Jeffrey (dir.). (2022). *General Agreements on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I)*. En *Review of International and European Economic Law*, N° 1, 2022, pp. 5-22. Disponible en [www.rieeel.com](http://www.rieeel.com).

cooperación tributaria internacional (instrumento *hard law, rule making*); y/u otros instrumentos *soft law* como, por ejemplo, la propuesta de crear de un Código mundial de Cooperación en materia tributaria internacional y Gobernanza tributaria mundial<sup>1011</sup>.

## **4.2 El Derecho Internacional Tributario: precisiones sobre su origen e identificación.**

Como venimos de analizar, el desarrollo de la fiscalidad internacional y de las diversas reglas y acuerdos para regular las actividades internacionales se ha ido incrementando a la par que se ha ido consolidando el mercado global y ha crecido el ritmo y la complejidad de las actividades de las empresas multinacionales, todo ello agravado con la aparición y exponencial desarrollo de la denominada economía digital.

Así, ante la frondosidad de convenios entre Estados dirigidos a regular la imposición de los resultados de tales actividades, sumado a la aplicación de principios, reglas, y diversas normativas internas con impacto internacional<sup>1012</sup>, algunos sectores de la doctrina tributaria reflexionaban acerca de los avances logrados en materia de fiscalidad internacional desde lo que se podría considerar el “marco regulatorio”, empero, se diagnosticaba una ausencia de un genuino interés por “delimitar una construcción global y armónica de los grandes principios de la ficalidad internacional” asentando así las estructuras dogmáticas del Derecho Internacional Tributario” (López Espafador, 2016b, p. 96).

En ese sentido, es claro que el desarrollo jurídico de la fiscalidad internacional, así como la venimos entendiendo, forma parte y es objeto de estudio, entonces, de la rama - ya no tan joven como la entendía Buhler en la década de los sesenta del siglo pasado<sup>1013</sup>- del Derecho Internacional Público.

---

<sup>1011</sup> Andrés Aucejo, Eva. (2018a). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance (*op. cit.*).

<sup>1012</sup> Es el caso de las normas *Controlled Foreign Companies* (CFC) aprobadas en los EE.UU. en la década de los 60; y en este siglo por citar dos ejemplos, las reglas de los *Acuerdos Rubik* suizos (ver más abajo nota a pie 1341; o las reglas derivadas del *Foreign Account Tax Compliance Act- FATCA* de los EEUU, vigentes desde el 2014.

<sup>1013</sup> Bühler, Ottmar. (1968). Principios de Derecho Internacional Tributario (versión castellana de Fernando Cervera Torrejón). Madrid: Editorial de Derecho Financiero, p. 3.

La existencia del Derecho Internacional Tributario (DIT) como rama de conocimiento y especialización dentro del Derecho en general, dentro del Derecho tributario en particular<sup>1014</sup>, así como su pertenencia al Derecho Internacional es ahora mismo incuestionable<sup>1015</sup>, además de que es una rama que resulta vital incluso para la aplicación de los tributos dentro de cualquier ordenamiento. En efecto, el derecho interno está ampliamente influido por el del entorno jurídico internacional y, entre ambos, se producen relaciones simbióticas innegables, como ya ha sido destacado en páginas previas.

Sin embargo, la existencia del DIT, como una verdadera rama o subrama dentro de las especialidades del Derecho, no ha sido una cuestión exenta de controversia en el pasado. Cuando empezó a forjarse como un nuevo campo del Derecho, se dudaba de su autonomía<sup>1016</sup> y se discutía si pertenecía al Derecho Internacional o al Derecho Tributario. Estos debates estuvieron presentes en diversos autores clásicos<sup>1017</sup>, hasta que, en las últimas décadas del siglo pasado, fue ganando una presencia cada vez más

---

<sup>1014</sup> Parte del debate suscitado en torno a la naturaleza de esta parte del Derecho se centró en determinar si se trataba de “Derecho Tributario” o, más bien, de “Derecho Internacional” -cuestión que tratamos en párrafos siguientes-. Este debate tiene algunas consecuencias prácticas pues, los abogados especializados en Derecho Tributario no pueden dejar de conocer y manejar los aspectos vinculados a la tributación internacional para un pleno y acertado ejercicio de su profesión. Y siendo así, sin embargo, ocurre que quienes aplican e interpretan, por ejemplo, los convenios para evitar la doble imposición -que son instrumentos de Derecho Internacional aunque puedan tener características particulares- terminan siendo abogados especializados en “Derecho internacional tributario” mas no por ello especializados en Derecho Internacional. Por ello, comenta Avi-Yonah (2004) lo conveniente que sería para los abogados tributaristas puedan reconocer que su campo de especialización es parte del Derecho Internacional y conocerlo, así como a sus piezas fundamentales (v. gr., la Convención de Viena sobre Tratados Internacionales), cuya aplicación en la interpretación de los convenios tributarios sería de gran utilidad y evitaría errores comunes. Cfr. Avi- Yonah, R. (2004). International Tax as International Law. En *Law and Economics Working Papers*, Paper 04-007, pp. 1-2. Disponible en [https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1006&context=law\\_econ\\_archive](https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1006&context=law_econ_archive).

<sup>1015</sup> Vid. Avi-Yonah (2004); Hongler, Peter. (2019). Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime. Amsterdam: IBFD. Rosenbloom, David. (2007). Cross-Border Arbitrage: The Good, the Bad and the Ugly. En *Taxes- The Tax Magazine*, vol. 85, pp. 115-117, entre otros. En España, Ribes Ribes destaca la naturaleza del DIT que lo sitúa entre el Derecho Financiero y Tributario y el Derecho Internacional. Vid. Ribes Ribes, Aurora. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Editoriales de Derecho Reunidas. EDESA, p. 3.

<sup>1016</sup> Nos referimos a “autonomía” no, ciertamente, para destacar un atributo que pudiera separar esta especialidad como una rama autosuficiente del resto del Derecho; sino en el sentido explicado por el reconocido tratadista argentino Héctor Villegas (2002), es decir, una autonomía didáctica y, en todo caso, funcional por tratarse de un conjunto de normas homogéneas. Villegas, siguiendo a Gény, agrega que “sostener una independencia total de cualquier rama del derecho, significaría lo mismo que aceptar su anarquía, es decir, precisamente lo contrario de lo que es el derecho”. Vid. Villegas, 2002, p. 145-146.

<sup>1017</sup> Sobre las diversas posiciones y autores se puede revisar López Espafador, 2016b, pp. 100-105.

importante<sup>1018</sup> dado el galopante crecimiento de la economía mundial, la fluidez de los mercados internacionales y, también, a las primeras reacciones en contra de posibles operaciones de elusión tributaria diseñadas al amparo de ese nuevo entorno internacional<sup>1019</sup>. Todo lo cual, junto al incremento de los convenios tributarios entre Estados fue poniendo en evidencia, cada vez más, su naturaleza y especiales características hasta haberla convertido, sin miedo a equivocarnos, en una de las disciplinas más dinámicas y con más transformaciones<sup>1020</sup>.

Dentro de los autores clásicos escépticos de la existencia de una nueva rama, se cita a Udina (1949)<sup>1021</sup> quien argumentaba que entre los Estados soberanos nunca se establecen verdaderas relaciones tributarias, como tampoco existen auténticas contribuciones tributarias de los Estados a favor de ninguna organización internacional, por lo que, basado en tales consideraciones, concluía que, en estricto, no sería posible afirmar que se producen relaciones tributarias internacionales<sup>1022</sup>.

En ese sentido, Udina admitía el uso de la denominación “Derecho Internacional Tributario” pero solo para referirse en un sentido amplio a las normas del ordenamiento internacional vinculadas al ejercicio del poder tributario de los Estados, considerando para tal efecto que las relaciones tributarias (entre Estados y particulares) son solo objeto indirecto de tales normas; mientras que, consideraba que debía usarse “Derecho

---

<sup>1018</sup> En la década de los sesenta del siglo pasado, Bühler (1968) se refería a ella como: “una rama joven del ordenamiento jurídico internacional” pero con “un papel decisivo desde hace tiempo respecto a las *grandes sociedades con derivaciones internacionales*” (p. 3). El inicial desarrollo del DIT se produce a partir de la primera Guerra Mundial y entre sus fines ha figurado siempre la lucha contra la doble imposición (Bühler, 1968, p. 4).

<sup>1019</sup> Justamente, Bühler (1968) comenta cómo esta nueva rama del ordenamiento se fue convirtiendo “en objeto de atención cada vez más frecuente en la prensa diaria gracias a expresiones como ‘oasis fiscales’, ‘Tax Heavens’, ‘pabellones baratos’, ‘Overseas Trade Corporations’ ingleses (desde 1957) y ahora ‘Controlled Foreign Corporations’ (desde la reforma Kennedy de 1962)” (p. 3).

<sup>1020</sup> Hongler, Peter. (2021). *International Law of Taxation*. New York: Oxford University Press, p. 28.

<sup>1021</sup> Udina, Manlio. (1949). *Il Diritto internazionale tributario*. Padova: CEDAM, pp. 16 y ss., citado por Bühler, 1968, p. 35 y por López Espafador, 2013b, p. 130.

<sup>1022</sup> López Espafador (2013b) cita también a Tesauro, de quien dice es aún más estricto pues reserva el uso del DIT solo si se comprobaran verdaderas contribuciones tributarias de los Estados a favor de organizaciones internacionales, y como ello no ocurre, entonces no es posible hablar de un verdadero DIT. Tesauro (1969 *Il finanziamento delle organizzazioni internazionali*, Jovene, Napoli, p. 8, nota 6, citado por López Espafador (2013b), p. 131 y nota a pie 5.

Tributario Internacional” para referirse a las normas tributarias internas relativas a las relaciones con el extranjero<sup>1023\_1024</sup>.

Justamente, sobre la base de esta diferencia de normas que pueden regular fenómenos tributarios con alcance internacional o que pueden estar orientadas a establecer las competencias de los Estados para gravar tales fenómenos, es que se cuestionaba si esta nueva especialidad debía formar parte del Derecho Internacional o del Derecho Tributario. A pesar de que, desde un inicio el desarrollo principal del DIT estuvo dado por los convenios de doble imposición, estos nunca han sido intelegibles, a efectos de su aplicación o estudio científico, sin las disposiciones internas de los Estados firmantes por lo que, claramente, no era posible zanjar el asunto de una manera ortodoxa, sino más bien reconociendo una dualidad de fuentes para el Derecho Internacional Tributario (Bühler, 1968, p. 4).

La doctrina se ocupó sobre tal asunto<sup>1025</sup>, con consecuencias también sobre la nomenclatura. Así, se propuso el uso de “DIT” como rama comprensiva de las normas de origen internacional en materia tributaria, a la par que se propuso denominarla como “Derecho Tributario Internacional” (DTI), para evidenciar el origen interno de sus normas aunque su contenido estuviera destinado a regular situaciones internacionales<sup>1026</sup>. En ambos casos, el componente derivado de normas internas o convenios internacionales,

---

<sup>1023</sup> Cfr. López Espafador, Carlos. (2013b). Revisión de las Relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional General. En *Crónica Tributaria*, N° 147, p. 130.

<sup>1024</sup> Héctor Villegas (2002) defiende que sea parte del Derecho Tributario y define al Derecho Internacional Tributario como la “rama del derecho tributario que tiene por objeto el estudio de las normas de carácter internacional que corresponde aplicar en los casos en que diversas soberanías entran en contacto, ya sea para evitar la doble imposición, coordinar métodos que combatan la evasión y organizar mediante la tributación, formas de cooperación entre los países”. Héctor Villegas, 2002, p. 481.

<sup>1025</sup> Vid. Sobre las distintas opiniones de la doctrina sobre este asunto, en España, Sainz de Bujanda, Fernando. (1960). La interpretación de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición. En *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*, pp. 92 y ss. Ferreiro Lapatza J. J. (1988). Curso de Derecho Financiero Español, 10a ed., Madrid: Marcial Pons, pp. 112- 113.

<sup>1026</sup> El asunto sobre la pertenencia a un DIT o a un DTI también se ha planteado respecto del Derecho Comunitario. Reflexiona López Espafador (2013b): “El Derecho Comunitario Europeo no es como el Derecho Internacional tradicional. De este último son solamente sujetos los Estados y las organizaciones internacionales, presentándose como los únicos verdaderos titulares de los derechos y obligaciones del Ordenamiento internacional tradicional. El Derecho Comunitario nace de instrumentos internacionales, pero luego afecta directamente a los ciudadanos comunitarios, creando derechos directamente en relación a éstos, sin necesidad, en principio, de una intervención normativa estatal. Son derechos del ciudadano comunitario frente a su Estado, frente a los otros Estados comunitarios y frente a la propia Unión Europea. Entonces, el Derecho Comunitario Tributario ¿es Derecho Internacional Tributario o Derecho Tributario Internacional? Su mencionado origen internacional nos lleva a incluirlo en el Derecho Internacional Tributario” (p. 133, *notas a pie excluidas*).

respectivamente, debía forzosamente quedar incluido para una cabal comprensión del fenómeno, lo que podía suponer caer en ciertas incoherencias.

Fue, finalmente, a partir del trabajo de Ottmar Bühler<sup>1027</sup>, quien propuso una definición en sentido amplio de DIT y otra, en sentido estricto, que se facilitaría el consenso necesario para reconocer un auténtico Derecho Internacional Tributario, una rama compleja surgida dada la importancia de las relaciones económicas internacionales y el impacto que estas generan en distintas esferas de lo tributario, propiamente, tras la progresiva internacionalización del fenómeno tributario y también de sus efectos nocivos, no solo la doble imposición sino las posibilidades de elusión y evasión.

El “arbitrio terminológico” al que recurre Bühler (1968) lo lleva a sostener que el DIT en sentido amplio comprende tanto a las normas de carácter internacional como a aquellas que siendo de carácter nacional constituyen normas de conflicto. Mientras que el DIT en sentido estricto sólo debería estar referido a las normas de origen internacional<sup>1028</sup>. Para dicho autor, no existe duda, por otro lado, de que se trata de una rama del Derecho Internacional, aunque reconociendo como clave el sentido en el que se utiliza la palabra “internacional” por tratarse de un concepto no unívoco<sup>1029</sup>.

En efecto, las situaciones jurídico tributarias que se producen cuando los sujetos realizan actividades económicas en diversos Estados, pueden verse alcanzadas por normas de derecho interno que se dirigen a gravar situaciones internacionales como por reglas de auténtico origen internacional, acuerdos internacionales que norman el ejercicio del poder tributario de los Estados, organizan acuerdos en materia de aplicación o control de tributos o implementan medidas de luchas contra la elusión y el fraude tributario.

Con mayor precisión, pues, conviene usar “Derecho Tributario Internacional” para referirse a las normas de carácter interno con las que los Estados regulan el ámbito

---

<sup>1027</sup> El trabajo de Ottmar Bühler “*Principios de Derecho Internacional Tributario*” tuvo su primera versión en alemán en 1964.

<sup>1028</sup> Bühler, 1968, p. 5. En su caso, dicho autor advierte que, a lo largo de su obra, las referencias que hace al DIT deben ser entendidas en ese sentido amplio, a menos que en una determinada cuestión debiera valerse de la acepción más estricta. En tiempos más actuales, Hongler (2021), se decanta por la denominación “*Intenational Law of taxation*” para referirse solo a las “reglas y principios derivados de las fuentes del derecho internacional que regulan la tributación de las situaciones transfronterizas” dejando las normas internas de lado para estudiarlas como parte del “*International Tax Law*” (pp. 32-33). Esta aproximación de Hongler ratifica la dificultad para encontrar una correcta y única caracterización.

<sup>1029</sup> Comenta por ello que debe prestársele atención a este problema de polisemia “de manera semejante a como sucede en casi todas las ramas del Derecho Internacional”. Bühler, 1968, p. 3.

espacial de sus disposiciones tributarias y concretan su atribución de poder tributario estableciendo los hechos o situaciones internacionales que quedan atrapados en su jurisdicción fiscal<sup>1030</sup>. Y, privilegiando los elementos de la fiscalidad internacional, consideramos que lo propio es designar como “Derecho Internacional Tributario” a la parcela del Derecho<sup>1031</sup> que agrupa las reglas aplicables a los fenómenos tributarios internacionalizados, sobre los cuales, cómo se verá más adelante, podrán recaer reglas derivadas de una diversidad de fuentes jurídicas<sup>1032</sup>, en las que en estricto, hay un origen de fuente internacional, pero sin que se pueda excluir del todo para su aplicación, la normativa interna sobre materia tributaria que resulta relacionada más aún en el caso de países donde las disposiciones derivadas de convenios internacionales se incorporan al ordenamiento interno<sup>1033</sup>.

Por otro lado, la naturaleza del DIT también ha generado que se debata sobre la relación que existe entre esta rama dedicada a la fiscalidad internacional y el Derecho Internacional Privado (DIP)<sup>1034</sup>, especialidad que se ocupa de la determinación de la

---

<sup>1030</sup> En esa función de ejercicio de poder tributario a la que Bühler (1968) llama “la delimitación ‘*ad extra*’ del poder tributario” (p. 4).

<sup>1031</sup> Como ya hemos mencionado, en la actualidad, se reconce sin mayor inconveniente que esta rama forma parte del Derecho Internacional aunque no deja de plantear algunas controversias por lo inapropiado que puede resultar la mención a lo “tributario” cuando en puridad no hay realmente una creación internacional de tales obligaciones. Sobre la pertenencia de la denominación así como las materias que comprende según se use “Derecho Internacional Tributario; “Derecho Fiscal Internacional” o “Derecho Tributario Internacional, ver también Hongler, 2021, pp. 32-33.

<sup>1032</sup> Advertimos la limitación que puede tener una acepción así de DIT. Englobar las disposiciones fiscales internacionales y nacionales relacionadas específicamente a situaciones que involucran el territorio de más de un Estado (las llamadas “situaciones transfronterizas”) podría llevar a hablar más precisamente de un “Derecho Transnacional”. Cfr. Braumann, Céline. (2018 ). *The “International” in International Taxation. On Customary International Tax Law and General Principles of Tax Law*. Research Proposal- Doctoral Thesis. University of Vienna, p. 1.

<sup>1033</sup> Como señala López Espafador (2016) “si las normas de los tratados internacionales en materia tributaria se convierten en Derecho interno, debemos preguntarnos qué sentido tiene mantener la distinción entre Derecho Internacional Tributario y Derecho Tributario Internacional. El calificativo de internacional del primero encuentra su legitimación en el origen de la norma; aunque las normas de los tratados internacionales se convierten en Derecho interno, su origen es internacional, mientras que las normas de Derecho Tributario Internacional tienen un origen interno. y estas últimas encuentran la legitimación del calificativo de internacional en la naturaleza del ámbito sobre el que inciden. Tal ámbito está constituido por la fiscalidad de las manifestaciones de riqueza transnacionales, que surgen con el tráfico internacional de mercancías, capitales y sujetos” (pp. 102-103).

<sup>1034</sup> Algunos autores negaron esta vinculación. Es el caso de Goldschmidt, para quien el Derecho Internacional Tributario al tratar el ámbito espacial de las leyes fiscales nacionales, forma parte del Derecho Tributario y no del Internacional Privado que siempre gira en torno al fenómeno de la extraterritorialidad del Derecho Extranjero. Cfr. Goldschmidt, Werner. (2003). *Derecho de la Tolerancia basado en la teoría Trialista del Mundo Jurídico*. Derecho Internacional Privado. Novena edición ampliada. Buenos Aires:

jurisdicción y competencia de los jueces, y en la que una parte muy importante son los problemas suscitados por los conflictos de leyes. En ese sentido, se ha planteado la cuestión sobre si los conflictos de leyes en materia tributaria también tendrían que quedar comprendidos en el DIP<sup>1035</sup>.

El DIP es también llamado un “Derecho conflictual” pues permite establecer en caso de conflicto, qué norma debe prevalecer y ser aplicada<sup>1036</sup>. Por ello, el DIP está formado en gran parte por normas que no son consideradas de Derecho material sino como normas de aplicación, normas que ayudan a aplicar otras disposiciones con las que se soluciona un problema de fondo. Pero el DIP también es útil en los casos que hay un conflicto de jurisdicción porque cuando un mismo objeto de litigio es sometido por dos jurisdicciones al mismo tiempo, se debe saber en qué medida se podría ejecutar un sentencia extranjera en otro Estado<sup>1037</sup>.

En esa línea, y dando por sentado que en los supuestos de hechos o actividades con incidencia internacional es probable que se enfrenten o colisionen los poderes tributarios, es posible identificar diversas normas cuyo ámbito de aplicación incide en determinados hechos o actividades, así como cabe que los Estados requieran ejecutar sus créditos tributarios en territorios extranjeros, siendo válido en esos casos interrogarse sobre la naturaleza de las reglas tributarias destinadas a dar solución a tales cuestiones.

Para Bühler (1968), las relaciones entre el DIP y el DIT son evidentes<sup>1038</sup>, mas los conflictos que los ocupan no son del mismo tipo. En los casos en los que los jueces deben

---

Lexis Nexis Depalma, p. 564, citado por Tondini, Bruno M. (2009). La relación entre el Derecho Internacional privado y el Derecho fiscal internacional. La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En *Anuario Argentino de Derecho Internacional XVIII*, p. 80. En sentido contrario, Romero del Prado (1944) señalaba que el Derecho Tributario Internacional es aquél que “determina los límites en el espacio de las normas o leyes fiscales, fijando por consiguiente el alcance (jurídico si no de hecho) de las facultades legislativas de cada Estado frente a las facultades de otros Estados, en colisión o concurrencia con aquellas”. Romero del Prado, Victor. 1944, Manual de Derecho Internacional Privado. Tomo II, citado por Tondini, 2009, p. 80. Mientras que para Boggiano (2006) el concepto es más amplio pues no solo está formado por las normas unilaterales que autolimitan ámbito de aplicación de la ley fiscal en el espacio sino que se agregan las bilaterales, que pueden atribuir jurisdicción fiscal a un estado extranjero, así como “las normas que unifican materialmente una causa o hecho imponible fiscal y le asignan una consecuencia material tributaria”. Boggiano, Antonio. 2006. Derecho Internacional Privado. 5ta. Edición, tomo III. Buenos Aires: Lexis Nexis- Abeleto-Perrot, citado por Tondini, 2009, p. 80.

<sup>1035</sup> El Derecho Internacional Privado sirve para identificar “las normas procedentes de distintos ordenamientos jurídicos que deben ser aplicadas” en los conflictos ocasionados por las “derivaciones” internacionales que producen las relaciones de Derecho privado. Bühler, 1968, p. 96.

<sup>1036</sup> Para una revisión más completa de la relación entre estas dos ramas: *Vid.* Bühler, 1968, pp. 95-107.

<sup>1037</sup> Cfr. Bühler, 1968, p. 96-98.

fallar en relaciones jurídico-privadas, se entiende que deba hacerlo atendiendo a un solo ordenamiento, como igual ocurre cuando ante la comisión de un delito, solo debe aplicarse una ley penal. En cambio, no tiene similar fuerza lógica en materia tributaria, un principio que dijera que “para uno y el mismo presupuesto de hecho sólo puede exigirse una sola vez el tributo” (p. 98). Así, aunque la doble imposición no sea deseable, no puede decirse que existe un principio “*ne bis in idem*”, motivo por el que el autor concluye que el DIT sí es un Derecho conflictual pero de naturaleza distinta al DIP<sup>1039</sup>.

Desde la visión de la doctrina internacional privatista, Tondini (2009)<sup>1040</sup> también reafirma el emparentamiento del DTI con el DIP, al compartir el mismo núcleo común del Derecho Internacional, aunque sean disciplinas desarrolladas científicamente de modo independiente. Coincide en que se trata de un derecho conflictual aunque de distinta naturaleza que el DIP, pues en este último el conflicto se produce siempre entre personas privadas, mientras que en el primero aparecen las relaciones entre los particulares (personas naturales o jurídicas) y los diversos Estados<sup>1041</sup>. En ese sentido, correspondería al DIP el estudio de los límites locales de las normas fiscales, si son jurídicas, pues esta rama se encarga de “observar la extraterritorialidad de las normas fiscales unilaterales emanadas de cada ordenamiento nacional”, así como ocurrirá lo propio respecto de la jurisdicción y competencia de los jueces en el orden internacional y el conflicto de leyes de leyes tributarias que también interesarán al DIP (Tondini, 2009, p. 79)<sup>1042</sup>.

---

<sup>1038</sup> En asuntos sobre la “sede de una sociedad, la forma de su expansión hacia el extranjero, las consecuencias de un traslado de su domicilio social, la regulación de las relaciones con sus filiales, etc.” las leyes fiscales de los países involucrados son tan importantes como las normas del Derecho Internacional Privado. Bühler, 1968, pp. 95-96.

<sup>1039</sup> Cfr. Bühler, 1968, p. 98.

<sup>1040</sup> Tondini, Bruno M. (2009). La relación entre el Derecho Internacional privado y el Derecho fiscal internacional. La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En *Anuario Argentino de Derecho Internacional XVIII*, pp. 77-119.

<sup>1041</sup> El que los Estados estén comprometidos en las relaciones jurídicas internacionales tributarias es lo que otorga “el carácter público al Derecho Fiscal Internacional en la división clásica del Derecho” enfatiza Tondini, 2009, p. 79.

<sup>1042</sup> Algunos autores han negado que los conflictos de leyes tributarias importen verdaderos conflictos de leyes y que por consiguiente, caigan dentro del ámbito del Derecho Internacional Privado. Es el caso de Neumayer para quien en el Derecho Fiscal Internacional no se aplica jamás una ley extranjera. *Vid.* Tondini, 2009, p. 90 Nota a pie 3. No obstante, como explica Bühler (1968), en el Derecho Internacional se pueden encontrar ejemplos de aplicación de derecho extranjero por autoridades fiscales, como es el caso del reconocimiento de créditos por impuestos pagados en el extranjero (*tax credit*) así como en el caso de la ejecución de las notificaciones de liquidaciones cuando así se ha acordado a través de convenio internacional entre Estados. Cfr. Bühler, 1968, pp. 100-101.

Como se evidencia, la doctrina coincide en la naturaleza conflictual del DIT pero, destacando las diferencias que lo individualizan del Derecho Internacional Privado. Los conflictos que surgen por la internacionalización de la tributación se solucionan buscando coordinar los poderes tributarios de las distintas jurisdicciones mediante convenios y, en los casos de que sean los Estados quienes, de modo independiente, establecen reglas internas que consideran como hechos gravados situaciones ocurridas en el extranjero, ello no puede asimilarse a un conflicto de los que soluciona el DIP, ni tampoco a los casos de aplicación de norma extranjera que se producen en este último<sup>1043</sup>. Los principios que sustentan al DIT son de naturaleza distinta y, en lo central, que vendría a ser los posibles conflictos jurisdiccionales tributarios, no se puede decir, con propiedad, que haya una solución mandatoria excluyente (que solo una jurisdicción está permitida de gravar), sino que, por el contrario, se parte de la libertad de los Estados para la configuración de sus hechos gravados y, en todo caso, en el DIT lo que se hace es proporcionar criterios para que se produzca el ejercicio soberano del poder tributario estatal, mas no existe una regla de armonización o exclusión absoluta de los poderes tributarios que puedan entrar en conflicto.

Finalmente, para concluir esta revisión de los aspectos generales del DIT, resta por precisar en dónde radica su atributo de internacionalidad sobre el que también ha habido cierto desacuerdo. Se ha dicho tradicionalmente que en el DIT se producía una “internacionalidad del objeto, no de las fuentes”<sup>1044</sup>. Ello porque las situaciones o hechos con implicancias internacionales han sido, primeramente, reguladas por las normas tributarias de los ordenamientos internos, apreciándose pues que la materia regulada revestía características de internacionalidad, pero la norma aplicable no era de fuente internacional. Sin embargo, las normas de la tributación internacional tienen un origen fundamental también en los convenios internacionales entre los Estados, por lo que se

---

<sup>1043</sup> Casos de aplicación de norma extranjera *in stricto* no serían. Los ejemplos mencionados por Bühler (1968), referidos en la nota precedente, sí muestran posibles incidencias de las normas extranjeras en materia tributaria, aunque no diríamos que, en puridad, se trata de una aplicación directa de la norma extranjera. En otro extremo, López Espafador (2016b) explica cómo a pesar de que en los casos en que por convenio se acuerde la colaboración para actuar liquidaciones de tributos extranjeros, tales actuaciones son distintas a las que realizan los órganos judiciales cuando aplican normas de Derecho Internacional, casos en los que se aplican normas extranjeras. En el caso de la recaudación de créditos tributarios, dónde el Estado ve recuperado su crédito en territorio extranjero, no se puede decir que verdaderamente se haya aplicado el Derecho Tributario extranjero, las autoridades que lo cobran no realizan la liquidación del crédito extranjero. Cfr. López Espafador, 2016 b), p. 121.

<sup>1044</sup> Bühler, 1968, p. 97.

aprecia elementos de internacionalidad a los dos niveles: tanto en las materias gravadas como en el origen de las normas que pueden resultar de aplicación<sup>1045</sup>; además de que, como ha sido también apuntado, existe un componente internacional innegable desde que visto desde la comunidad internacional, tenemos a los diversos Estados que con su soberanía tributaria concurren con sus pretensiones tributarias, pudiendo verse enfrentados en sus intereses con sus pares que tengan las mismas pretensiones de gravar los mismos hechos. A lo que se debe agregar que, en el DIT actual, el elemento “internacional público”, no solo está presente por la participación estatal en los vínculos jurídico tributarios que se producen por los hechos internacionales que gravan sino, también, porque en la aplicación de las normas tributarias domésticas o internacionales se producen conflictos con otros sujetos del Derecho Internacional como son las empresas multinacionales.

En suma, el DIT tiene una naturaleza particular por el objeto de su regulación (la aplicación de los tributos en situaciones de internacionalidad), pero también por la naturaleza de sus normas que no solo tienen origen internacional sino también de derecho interno. Además, claro está, de porque los instrumentos de donde se derivan las reglas de mutuo acuerdo entre los Estados deben ser interpretados y aplicados según las reglas del Derecho Internacional General (CDIs, o convenios de cooperación administrativa, por citar algún ejemplo), a pesar de lo cual la especificidad y tecnicismo de la materia tributaria hace no baste una perspectiva internacional para entender los fenómenos que resultan propios del estudio del DIT, sino que hace falta el dominio tributario. Es por eso, pues, que se trata de un Derecho especial, con diversas normas de excepción respecto de la materia exclusivamente del Derecho Internacional.

Una vez definido el DIT, de acuerdo con los elementos analizados precedentemente, como un rama con alta especificidad, falta establecer qué elenco normativo lo conforma y cuáles son sus fuentes, así como precisar de dónde proviene su obligatoriedad y coerción. Esta aun joven rama del Derecho Internacional<sup>1046-1047</sup>, actualmente ocupa un

---

<sup>1045</sup> Cfr. Bühler, 1968, p. 97.

<sup>1046</sup> En estos años, Hongler (2019) aun la califica como una “*relative young subdiscipline del International Law*” (p. 56), en razón no solo de los cambios profundos que se han desatado en las últimas décadas en esta materia, sino también porque aun siguen en construcción sus esquemas dogmáticos.

<sup>1047</sup> El DIT es parte del Derecho Internacional aunque mantiene sus particularidades y, sin duda, es indesligable del manejo técnico de lo tributario. Pero es, además, es un derecho que suele ser aplicado por abogados especialistas en Derecho Tributario mas no en Derecho Internacional, por lo que, como pone en

lugar de central de interés y estudio por su atractivo académico como por sus efectos prácticos. El devenir de las actividades internacionales cada vez más frecuentes, cada vez más complejas, y la creciente economía digital han supuesto no solo el aumento de los convenios bilaterales entre Estados sino la búsqueda de alternativas multilaterales para vincular a la mayor parte de ellos. Esto ha ocasionado que la masa normativa se haya diversificado y densificado con la consiguiente demanda para los especialistas de ser capaces de seguir el ritmo cambiante y conocer o anticipar los efectos que se producen en el sistema fiscal internacional, por ejemplo, para detectar nuevas oportunidades de planeamiento tributario.

Ahora bien, como se ha dicho, el DIT está constituido de modo fundamental por los CDIs (propriadamente, Convenios para evitar la doble imposición en materia de impuestos a la renta y al patrimonio). Al día de hoy, estos CDIs alcanzan a más de 3,000 aunque el 80% han seguido el Modelo de la OCDE<sup>1048</sup>. El hecho de que la vía convencional se haya impuesto como forma de concretar los vínculos fiscales internacionales entre Estados ha permitido crear una gran red de convenios, y ha aportado seguridad jurídica respecto del “fenómeno fiscal en las relaciones e inversiones económicas internacionales” (López Espafador, 2013b, p. 127).

Sin embargo, el DIT ha centrado su especialidad y desarrollo académico, sobre todo, de cara a la aplicación de los CDIs (Derecho Internacional Convencional) y la parte que corresponde al Derecho de la Unión Europea<sup>1049</sup>. Como ha sido destacado por López Espafador (2006), ello ha ocasionado que se produzca “la acumulación de un sin fin de estudios clasificables sólo, en la mayoría de casos, en función de la materia práctica y específica sobre la que recaen y, no tanto, en función de sólidos criterios conceptuales”

---

evidencia Avi-Yonah (2004), sería recomendable que conozcan más de este para interpretar y aplicar mejor los convenios tributarios. Vid. Avi- Yonah, R. (2004). International Tax as International Law. En *Law and Economics Working Papers*, Paper 04-007. Disponible en [https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1006&context=law\\_econ\\_archive](https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1006&context=law_econ_archive)

<sup>1048</sup> Vid. Hongler, 2019, p. 126.

<sup>1049</sup> Los acuerdos de la UE han significado restricciones al poder tributario de los Estados de la Unión en materia de impuestos indirectos y aduaneros, pues dependen de la normativa de armonización que se aprueba a nivel europeo mediante directivas. Como se explica más adelante, el concepto tradicional de soberanía, que se entendía inmodificable, ha sufrido una evolución entrando en conflicto con estas decisiones de los Estados por ceder parte de su poder a favor de una organización supranacional. A la larga, como señala Hongler (2021), la normativa de la UE puede ser vista como un laboratorio donde se han probado y experimentado cómo interactúan regímenes fiscales no armonizados en un mercado común, que es lo mismo que ocurre en una economía mundial globalizada con sistemas tributarios no armonizados. Cfr. Hongler, 2021, pp. 28-29.

(p. 14). Dichas bases teóricas resultan imprescindibles para un Derecho que requiere dar solución a problemas que van más allá de la ejecución de convenios entre Estados o acuerdos de organización supranacional.

Es necesario, pues, contribuir a establecer con claridad sobre qué marco conceptual y normativo reposa esta disciplina. Ello conduce, de modo mandatorio a reflexionar con elementos del Derecho Internacional, particularmente del Derecho Internacional General, las instituciones que se pretenden aplicar en el DIT<sup>1050</sup>, para construir un “entramado dogmático y conceptual coherente dentro de la Fiscalidad Internacional” (López Espafador, 2006, p. 14). Sin tales parámetros claros en la base la aplicación de la normativa internacional tributaria no se podría estar a la altura que exige el fenómeno tributario internacional<sup>1051</sup> presente en la economía mundial globalizada.

El Derecho Tributario General incide en el DIT de una manera “obvia y esencial” explica López Espafador (2013b), y ello se puede observar en la eficacia de la norma tributaria en el espacio pero también en cuanto a su extensión<sup>1052</sup>. No obstante ello, también hay que tomar en cuenta que en materias específicas del DIT, el Derecho Internacional General no provee respuestas definitivas y ello, justamente, permite validar las propias reglas que conciernen a la materia tributaria y sobre las cuales es importante valorar su dimensión específica y recurrir a sus propias estructuras conceptuales<sup>1053</sup>.

Uno de los principales temas que aborda el Derecho Internacional General cuyo concepto básico, además, da contenido a uno de sus principios elementales es el de

---

<sup>1050</sup> Señala Bühler (1968) que pertenecen al DIT en sentido estricto, además de los CDI, conceptos del Derecho Internacional público general, como son las nociones vinculadas al concepto de soberanía; principios generales válidos en el Derecho Internacional Público así como los criterios deducibles de la jurisprudencia de contenido jurídico fiscal de los Tribunales Internacionales. Cfr. Bühler, 1968, p. 6. También apunta en similar línea Ribes Ribes (2003) sobre el hecho que el estudio del DIT ha sido un poco desatendido, cayendo en un “abandono científico” en razón de su especial naturaleza, que lo presenta como parte de la rama del Derecho Financiero y Tributario y parte, también, de la del Derecho Internacional, entendiéndose de ese modo que “su estudio no correspondía en puridad a ninguna de ellas”. Ribes Ribes, Aurora. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA, p. 3.

<sup>1051</sup> López Espafador, 2013a, p. 4.

<sup>1052</sup> Cfr. López Espafador, 2013a, pp. 134-135.

<sup>1053</sup> Es el caso de los conceptos de residencia y fuente, criterios necesarios en el DIT para establecer la competencia de los Estados para gravar hechos o actividades realizadas fuera de su territorio o dentro de él pero por sujetos no residentes en él. Ambos criterios plantean un dilema para los Estados sobre cuál criterio elegir, y el Derecho Internacional General no ayuda a resolverlo al no proporcionar pautas detalladas sobre cómo definir tales criterios. Cfr. Hongler, 2021, p. 53.

territorialidad. Es necesario el estudio del principio de territorialidad y de la soberanía de los Estados en materia tributaria como punto de partida de cualquier aproximación al DIT<sup>1054</sup>. De hecho la soberanía y la jurisdicción<sup>1055</sup> son considerados los elementos clave del régimen fiscal internacional<sup>1056</sup>.

Ambos conceptos, que aparecen referenciados de modo constante en cualquier debate relacionado con la fiscalidad internacional, y podrían terminar siendo mal aplicados sin una referencia seria y rigurosa a su contenido esencial derivado del Derecho Internacional General y aplicado a la especialidad tributaria.

La soberanía de los Estados es un presupuesto de la comunidad internacional en donde estos actúan y se interrelacionan. La soberanía y Estado son nociones indeliblemente unidas. Se ha discutido si una precede al otro, o si es a la inversa, sin embargo, se tratan de nociones que se han debido desarrollar en paralelo<sup>1057</sup> pues, como señala Hongler (2019), la soberanía es una condición previa del orden internacional.

En efecto, en una comunidad de pares, tal cual ahora la conocemos<sup>1058</sup>, los Estados que la conforman ostentan atributos de soberanía, es decir de independencia y autonomía para decidir en asuntos de su propio interés, de lo contrario sería imposible imaginar un orden mundial en donde todos los Estados concurren en igualdad de condiciones. Ello

---

<sup>1054</sup> Bühler (1968), explica que el concepto de soberanía se entiende como “la facultad total y exclusiva de un Estado de mandar a través de la propia voluntad manifestada frente al resto de los Estados, en la competencia única que le asiste para realizar actos legislativos, ejecutivos y judiciales dentro de su ámbito de poder territorial” y considera que, en principio, no tiene una acepción diferente en el campo del Derecho tributario. Bühler, 1968, p. 173.

<sup>1055</sup> Soberanía y jurisdicción son conceptos interrelacionados. Se habla del “poder jurisdiccional del Estado” para enfatizar las limitaciones territoriales.

<sup>1056</sup> Hongler, 2019, p. 61. Como apunta dicho autor, la jurisdicción es un “ingrediente” de la soberanía. Cfr. Nota a pie 318, p. 65 y autores citados.

<sup>1057</sup> Hongler, 2019, p. 61, nota a pie 288.

<sup>1058</sup> Se suele señalar al momento histórico marcado por la Paz de Westphalia como el punto inicial del orden internacional que continúa hasta la actualidad. Al respecto, Hongler, 2019, señala sobre este hito temporal “*is even considered one of the main origins of the current world order*” (p. 57), mas, a su juicio, se trata fundamentalmente de un mito etiológico. Lo cierto es que con la Paz de Westphalia se cierra el capítulo de la época medieval, aparecen unidades políticas y se supera la idea de asociaciones de personas, dando paso a los antecedentes directos del Estado moderno, como lo entendemos en la actualidad. Agrega Pinto (2009) al respecto que “La sociedad internacional deviene comunidad con la puesta en común de una serie de objetos y la consagración de la cooperación como política esencial. Esa institucionalización que se da desde la segunda posguerra mundial, expresada esencialmente en la Carta de las Naciones Unidas, ha importado tanto un desarrollo vertical en razón del aumento del número de Estados y el surgimiento de otros sujetos y otros actores no estatales en la escena internacional.” Pinto, Mónica (comp.). (2009). Las Fuentes del Derecho Internacional en la era de la Globalización. Buenos Aires: Eudeba, p. 9.

guarda relación, pues, con el poder o jurisdicción territorial que cada Estado tiene asignado y la posibilidad de su ejercicio sin que quepa ningún tipo de interferencia. Así, a la propia idea de Estado, vienen indisolublemente asociados los conceptos de soberanía y de territorio. Ambos conceptos determinan a nivel jurídico que el ejercicio del poder de imperio estatal se produzca dentro de los límites espaciales donde sus normas pueden ser eficaces<sup>1059</sup>. Al menos eso es lo que tradicionalmente se ha entendido.

Pero la soberanía también significa que los Estados tienen, además, capacidad de vincularse jurídicamente con otros Estados<sup>1060</sup>; es decir, su autonomía e independencia no están, de modo alguno, reñidas con la posibilidad de consensuar acuerdos con otros Estados. Esta posibilidad, la de interactuar entre Estados, es lo que ha hecho surgir al Derecho Internacional<sup>1061</sup> como el conjunto de reglas aceptadas por los Estados para regir dichas relaciones o, concretamente, para establecer las normas para celebrar y concluir convenios o tratados. Por ello, se afirma que el Derecho Internacional, como concepto, está precedido por la concepción del Estado como entidad con individualidad y soberanía, como sujeto de una comunidad internacional.

Respecto del Derecho Internacional ha pesado tradicionalmente el cuestionamiento a su falta en “*enforcement*” o falta de obligatoriedad<sup>1062</sup>, dado justamente porque el presupuesto de su existencia y aplicación parte por reconocer la soberanía de los Estados

---

<sup>1059</sup> La aplicación de la ley (de cualquier ley, no necesariamente tributaria) en el espacio es una consecuencia natural de la soberanía estatal. Por eso se habla de la soberanía territorial que tiene efecto directo en la territorialidad de la ley.

<sup>1060</sup> La jurisprudencia más importante en materia de soberanía y jurisdicción en general es el caso Lotus en el que la *Permanent Court of International Justice* (PCIJ) dictaminó sobre la disputa planteada en torno a la jurisdicción penal de Turquía para sancionar al capitán francés del barco Lotus. En dicha sentencia, la PCIJ reconoce como “la primera y principal restricción del Derecho Internacional a un Estado” el no poder ejercer su poder en cualquier forma en territorio de otro Estado. Añadiendo que la jurisdicción es territorial, pudiendo ejercerla el Estado dentro de su territorio y, solo si existiera una regla permisiva derivada de la costumbre internacional o de una convención, se podría autorizar lo contrario. *Vid.* PCIJ, Lotus, p. 18 et seq., Esta sentencia está citada en Hongler, 2019, pp. 66-67.

<sup>1061</sup> Cfr. Pinto, Mónica. 2009, p. 13. Se destaca la condición de “producto histórico” que tiene el Derecho Internacional. La necesidad de relacionarse que tienen los Estados lo hizo surgir y asegura su vigencia. Y es justamente ese atributo el que acompaña su crecimiento y evolución pues en un mundo global, las interacciones de los Estados son mayores, algunas involuntarias, otras propiciadas, y el Derecho Internacional ha debido ir adaptándose y anticipándose para intentar seguir acompañando en esas relaciones a los Estados, permitiendo la fluidez de sus relaciones y que lleguen a buen término. En materia tributaria, como veremos más adelante, eso ha llevado a propiciar escenarios de cooperación cada vez más intensos.

<sup>1062</sup> *Vid.* Bonet Pérez, Jordi. (2019). *La internormatividad entre las dimensiones económica y social del ordenamiento jurídico internacional. ¿Un espacio jurídico para la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales?*. Barcelona: Huygens Editorial.

y la imposibilidad de limitarla salvo que sea por su propia voluntad <sup>1063</sup>. Tal cuestionamiento, sin embargo, ha sido superada en nuestros días, pues cómo se explica más adelante la legitimidad y fuerza vinculante de algunas disposiciones del Derecho Internacional provienen de su práctica y reconocimiento de obligatoriedad o del *ius cogens*<sup>1064</sup>, por ejemplo, y reducen la soberanía estatal antes entendida como ilimitada. El Derecho Internacional Público debe ser leído, pues, en el contexto del mundo actual globalizado, donde ha sido objeto de importantes transformaciones<sup>1065</sup>

Ahora bien, la soberanía se estudia en el Derecho Internacional General diferenciándola como soberanía interna y externa, aunque cabe advertir que se trata, sobre

---

<sup>1063</sup> Vid. Hongler, 2019, pp. 47-48. Se argumentaba que el Derecho Internacional “no es derecho o es derecho primitivo”, ya que no tiene una entidad que se encargue de su aplicación ni un mecanismo concreto para que esta aplicación se produzca. En esa línea, Hongler (2019) también reflexiona cómo en DIT existen algunos elementos que lo llevan a pensar que estamos frente a un derecho con rasgos primitivos, por ejemplo, porque no se dispone de una jerarquía clara de las fuentes existentes. Cfr. Hongler, 2019, p. 279. Ahora bien, la supuesta falta de obligatoriedad del Derecho Internacional le valió la calificación de “primitivo” dada por Kelsen, en razón de que la normativa, administración, soluciones de conflictos y ejecución de normas estuvieran confiadas a los sujetos del Derecho Internacional. Cfr. Kunz, Josef. (1946). El Derecho Internacional en la teoría kelseniana. *En Revista de la Universidad Nacional* (1944 - 1992), pp. 251 y ss. Esta posición no puede defenderse actualmente. Es más, como fuera ya destacado por Oppenheim (1905), la práctica de los Estados demuestra que le reconocen carácter vinculante al Derecho Internacional. Cfr. Oppenheim (1905). *International Law: A Treatise*. Vol. 1. New York and Bombay: Longmans, Green & Co., pp. 12-14. Y todo ello queda más que evidenciado en épocas actuales en la observancia de normas o reglas del régimen internacional provenientes de lo que se viene a llamar el *soft-law*. Sobre la evolución en la formación de normas en el Derecho Internacional y cómo adquieren obligatoriedad en la sociedad global, Orrego (2004) explica cómo los Estados ya no son los únicos que crean las reglas del sistema internacional, en ese sentido las reglas del régimen internacional ya no provienen en exclusiva de tratados y del derecho consuetudinario, pues aparecen las decisiones adoptadas por organismos internacionales. Sin embargo tampoco se puede decir que ya no tenga valor el consentimiento de los Estados para la existencia de las reglas que deben observar. Cfr. Orrego, 2004, pp. 94-95.

<sup>1064</sup> Los objetivos comunes tras la Segunda Guerra mundial supusieron pasar de una “sociedad” a una “comunidad” internacional. A partir de ese momento, algunas conductas quedaron proscritas por atentar contra ese “orden público” que se estaba diseñando, donde se reconocía la intervención del Consejo de Seguridad de las Naciones Unidas. En 1969, al aprobarse reglas sobre los tratados internacionales, se logró consenso sobre un “concepto de orden público internacional o *ius cogens* como norma de derecho internacional general -es decir, una costumbre internacional de validez universal- aceptada y reconocida por la comunidad de Estados en su conjunto como norma que no admite acuerdo en contrario y que solo puede ser modificada por una norma posterior del mismo carácter” (Pinto, 2009, p. 25). De acuerdo con la Corte Internacional de Justicia, se trata de obligaciones *erga omnes* por ejemplo, en cuanto a la prohibición de actos de agresión o uso de la fuerza por los Estados, el genocidio así como la obligación de respetar los derechos fundamentales de la persona humana. Cfr. Pinto, 2009, pp. 25-26.

<sup>1065</sup> Acerca de las transformaciones del Derecho Internacional Público, se recomienda revisar: Bonet Pérez, Jordi. (2021). Transformaciones contemporáneas del Derecho internacional público. En Estévez Araujo, José A. (2021). *El derecho ya no es lo que era. Las transformaciones jurídicas en la globalización neoliberal*. Madrid: Trotta, pp. 245-275.

todo, de una distinción con fines académicos. Ambos tipos de soberanía pueden ser conceptos interconectados o incluso superpuestos (Hongler, 2019). La soberanía interna guarda relación con la autonomía que tienen los Estados para autorregularse mientras que la externa con la capacidad para verse representados en el orden internacional y vincularse con otros Estados.

Así pues, el poder de aprobar las leyes y regular el orden interno es uno de los poderes inherentes del Estado y expresión de la soberanía que puede desplegar solo sobre su territorio<sup>1066</sup> así como la exclusión de cualquier intervención del exterior que pueda mermar su independencia<sup>1067</sup>. Esta “soberanía interna”, que es un “poder pleno sobre el territorio”<sup>1068</sup>, solo alcanza a las personas que tienen algún vínculo con el territorio del Estado (a menos que medie el consentimiento explícito de otro Estado para ello). Es decir, con personas con las que el Estado productor de normas mantiene un vínculo territorial o personal, o como fuera desarrollado posteriormente, con las personas con quienes exista un “vínculo genuino”<sup>1069</sup>. Finalmente, la soberanía interna se relaciona con la jurisdicción que tienen los Estados para actuar dentro de su territorio de modo prescriptivo (aprobandos leyes) o exigiendo su aplicación<sup>1070</sup>.

Ahora bien, como los Estados siguen preservando la función legislativa como función privativa y exclusiva -a menos que de consuno acordaran ceder parte de dicha

---

<sup>1066</sup> Los Estados tienen poder soberano en su territorio para crear sus normas y para aplicarlas. En ese sentido, también se debe considerar la ineficacia del poder estatal fuera de territorio (López Espafador, 2016a, p.262).

<sup>1067</sup> En el caso Lotus se reconoce que la *jurisdicción prescriptiva*, el poder para aprobar normas, no tiene limitación para regular situaciones ocurridas fuera del territorio del Estado (otro asunto será cómo adquiere efectividad dicho mandato en el extranjero). En ese sentido se señala que los Estados tienen amplia discrecionalidad, pudiendo elegir lo que considera más adecuados, salvo determinadas normas prohibitivas. *Vid.* PCIJ, Lotus, p. 18. Hongler (2019) advierte sobre esta cita del caso Lotus que, actualmente, la jurisdicción está limitada -como ya hemos mencionado- por el *ius cogens* así como por los derechos humanos, respecto de los cuales no cabría ese ejercicio ilimitado y discrecional de la jurisdicción estatal. Cfr. Hongler, 2019, p. 67.

<sup>1068</sup> Hongler, 2019, p. 65.

<sup>1069</sup> Hongler, 2019, pp. 67-68. El autor se refiere a las sentencias de la Corte Internacional de Justicia que desarrollaron la doctrina de la genuina conexión (“*genuine connection*”). Como también advierte Hongler, este tradicional entendimiento del vínculo de los Estados por razones territoriales o personales en materia tributaria puede llegar a ser distinto.

<sup>1070</sup> Los Estados no pueden aplicar sus normas en territorio extranjero por que estarían violando el Derecho Internacional; solo podría hacerlo de mediar un acuerdo de cooperación así como para aplicar en su territorio una norma extranjera (una medida o de decisión de poder) ha debido dar su consentimiento Cfr. López Espafador, 2013b, p. 141.

competencia en órganos supranacionales-, dicha situación plantea dificultades al abordar las fuentes del DIT, como se verá más adelante, pero, por lo demás, es una característica común del Derecho Internacional en el que, en general, es posible apreciar “una pluralidad de fuentes de una misma norma”<sup>1071\_1072</sup>.

Por otro lado, se habla de una soberanía externa, para reconocer la misma condición de igualdad de todos los Estados en el ordenamiento internacional, cada uno con su jurisdicción y competencias propias y capacidad de obligarse mediante convenios y relacionarse con otros Estados. Ello permite y pontencia que se produzcan acuerdos y alianzas en procura de objetivos comunes.

El concepto de soberanía no se ha mantenido inmutable frente al paso del tiempo. Desde una concepción clásica y férrea, donde se le identificaba poderes casi ilimitados, ahora se ha flexibilizado y no se le reconoce como un atributo ilimitado, como hemos visto, ni indivisible, ejemplo claro de esto último es la cesión de terminadas competencias que pueden decidir los Estados a favor de una organización supranacional.

Partiendo de dicho concepto de soberanía estatal, la soberanía tributaria<sup>1073</sup> es una porción de esos poderes soberanos y, consiste en el poder que tienen los Estados para diseñar su política fiscal, crear sus tributos y hacerlos recaer, incluso, sobre situaciones con elementos extranjeros<sup>1074</sup>, sin limitaciones que no sean otras que las que se haya autoimpuesto. En ese sentido,

Ha habido autores que han definido y analizado la «soberanía fiscal» desde la perspectiva del fenómeno tributario internacional.

---

<sup>1071</sup> Pinto, 2009, p. 23. Los Estados son “agentes generadores de normas jurídicas internacionales”, mediante la celebración de tratados o mediante una “práctica uniforme” que puede ser considerada como costumbre internacional, los Estados dan así origen a normas jurídicas que les resultan de aplicación. Cfr. Pinto, 2009, p. 22.

<sup>1072</sup> Hongler (2019) comenta el caso de del principio de soberanía (fiscal) que es un principio o regla fundamental del regimen fiscal internacional y que no calza únicamente en una única fuente jurídica del Derecho Internacional sino más bien puede caer en cualquiera de las tres (ser un concepto derivado de los convenios internacionales, una costumbre internacional o un principio general del derecho). Cfr. Hongler, 2019, p. 61.

<sup>1073</sup> López Espafador (2016b) reflexiona sobre el hecho que la soberanía no puede ser considerada hoy mismo como el fundamento directo del poder tributario. La evolución del constitucionalismo nos hace ver en el pueblo, titular de la soberanía estatal, y en la Constitución, que dicho pueblo aprueba, las reglas máximas y los límites para el ejercicio de los poderes estatales. Por ello, el fundamento del poder tributario está en la Constitución, aunque en el plano internacional “la soberanía se presenta como uno de sus elementos esenciales” (p. 116).

<sup>1074</sup> López Espafador, 2013b, p. 136 y autores citados.

Es decir, han estudiado ese concepto a la vista de la confluencia de los poderes Tributarios de diversos Estados sobre manifestaciones de riqueza que sobrepasan los límites territoriales de éstos, entrando así en relación estas manifestaciones con los poderes Tributarios de diversos Estados, y, de otro lado, tomando en consideración que los Estados buscan la cooperación de otros Estados para hacer efectivas sus pretensiones tributarias, dada la movilidad de sus contribuyentes y de los patrimonios de éstos (López Espafador, 2016b, p. 105).

Ahora bien, dentro de la flexibilización que este concepto ha sufrido en materia tributaria ella se aprecia en las competencias territoriales de los Estados (para gravar aquello que se encuentra u ocurre dentro su territorio, pero también para alcanzar a hechos verificados en el extranjero sin que ello suponga una violación a ninguna regla), y las competencias personales para gravar a los residentes o nacionales con independencia que se encuentren en el territorio de dicho Estado<sup>1075</sup>.

Ahora bien, la convivencia de poderes soberanos en una comunidad internacional genera inevitablemente conflictos de jurisdicción en materia tributaria y, por ende, problemas de doble o, incluso, múltiple imposición. En efecto, las normas internas de carácter material determinan la extensión de las obligaciones de los nacionales o de las personas residentes en un Estado y esa delimitación puede ser “incluso ‘*ad extra*’” lo cual puede generar interferencias con otros ordenamiento fiscales (Bühler, 1968, p. 97).

Es por ello que se ha buscado repartir o distribuir con reglas equitativas el poder impositivo estatal<sup>1076</sup>. Aunque no existe un principio jurídico cuyo incumplimiento genere auténticas sanciones, al menos está institucionalizado que, los principios sobre los que debe estar organizado el poder tributario de los Estados deben girar en torno a los criterios que expongan la vinculación de dichos Estados con los hechos que pretende gravar. Los criterios de jurisdicción para imponer tributos ampliamente aceptados son dos: la residencia y la fuente, que son los equivalentes en Derecho Tributario a la nacionalidad y la territorialidad, las dos bases de jurisdicción en el Derecho Internacional<sup>1077</sup>.

---

<sup>1075</sup> López Espafador, 2013b, pp. 137-138.

<sup>1076</sup> Sobre la base de un principio territorial según el cual los Estados tienen competencia territorial así como competencia sobre las personas que viven en el Estado o son nacionales. López Espafador, 2013b, p. 139.

<sup>1077</sup> Avi-Yonah, 2019a, p. 2.

Los Estados establecen, pues, de modo soberano los hechos gravados por sus impuestos pero para ello validan su “conexión” con el uso de dichos criterios. Para determinar esos hechos gravados por los Estados, originalmente, se usó el principio de territorialidad siguiendo la estela marcada por el mismo principio en el Derecho Internacional, relacionando la soberanía de los Estados y la fuerza del mandato de sus leyes a ejecutarse dentro de su territorio<sup>1078</sup>, marco, según el cual los hechos sobre los que recaen los impuestos debían acaecer dentro del territorio estatal. Ahora, como señala Tondini (2009) las primeras interpretaciones restrictivas del principio de territorialidad, exigían que tanto el elemento objetivo como el subjetivo de los presupuestos gravados debían estar vinculados con el Estado para que su acto de imposición sea legítimo<sup>1079</sup>. Sin embargo, ahora basta con que alguno de dichos elementos se vincule al territorio estatal.

En suma, los puntos de conexión evidencian que los hechos gravados se entienden localizados en el territorio del Estado (criterio objetivo de la territorialidad de la fuente), y en otros, el punto de conexión está dado por la calidad de nacional o residente del sujeto que realiza el hecho gravado (criterios subjetivos). A estos criterios también se les suele referir como “principio de territorialidad” (*source-taxation principle*) para gravar las rentas generadas dentro del territorio estatal, junto al denominando “principio personalista” (*residence-taxation principle*) por el cual se aplica el gravamen por la renta mundial (*world wide income*)<sup>1080</sup>.

La coexistencia de estos criterios ha supuesto una “armoniosa convivencia” desde que en 1923 la Liga de Naciones<sup>1081</sup> se encargara de aprobar los principios que regirían el orden internacional y diera primacía a la territorialidad de la fuente. De ese modo, el país de origen, donde se encuentra la fuente productora de la renta, tendría el derecho primario

---

<sup>1078</sup> Explica López Espafador (2016b) que el principio de territorialidad “comenzará su mutación y también su declive con el cambio de concepción de Estado”. Después de la Revolución francesa y el surgimiento de conceptos como ciudadanía y pertenencia de los sujetos a un Estado, se pasó a un esquema de vinculación más bien de tipo subjetivo permitiendo que las leyes puedan vincular a sus nacionales por hechos realizados en el extranjero. Cfr. López Espafador, 2016b, p. 111.

<sup>1079</sup> Tondini, 2009, p. 89.

<sup>1080</sup> Borderas y Moles, 2009, p. 45.

<sup>1081</sup> League of Nations, Economic and Financial. *Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee* - Economic and Financial Commission Report by the Experts on Double Taxation — Document E.F.S.73. F.19 (April 5th 1923) - Legislative History of United States Tax Conventions. Sobre las distintas etapas por las que ha transitado el régimen tributario internacional hasta nuestros días, se puede revisar Hongler, 2021, pp. 34-40.

para gravarla. El país de residencia, donde el individuo está físicamente presente o donde las sociedades se establecen, o tienen su sede de administración o control, solo debería tener un derecho secundario al impuesto. Sobre esta reordenación de principios, Avi-Yonah (2019a) explica que no supone que la jurisdicción de origen de la renta tiene preeminencia para gravar sino que la jurisdicción de residencia, tiene la obligación de evitar la doble imposición mediante la concesión de una exención o un crédito<sup>1082</sup>.

Ahora bien, desde que los criterios utilizados por los Estados para determinar los hechos que resultan gravados en su jurisdicción pueden ser diferentes (fuente o residencia) o usando los mismos criterios, se puede divergir en el sentido que se les da, la convivencia de tales criterios se torna menos armoniosa y desencadena, más bien, conflictos jurisdiccionales que revierten en mayores gravámenes para los contribuyentes.

Surgen así, problemas de doble imposición o de múltiple imposición por las interacciones de las soberanías tributarias, cuestión que, desde las primeras versiones de la fiscalidad internacional, ha sido un tema de preocupación y considerado como “un obstáculo para las inversiones y las relaciones empresariales internacionales” (Tondini, 2009, p. 79). Pero con la globalización de la economía, los problemas acusados no son solo los de doble o múltiple imposición, sino que con los mercados interconectados y los cambios en las relaciones empresariales<sup>1083</sup>, las políticas de los Estados -reflejadas en las normas internas con criterios para imponer o no, determinados actos o actividades internacionales- han quedado condicionadas o supeditadas a los designios del mercado, lo que es una clara muestra de la afectación que sufre la soberanía tributaria<sup>1084</sup>.

---

<sup>1082</sup>A esta distribución o reparto de reglas para gravar el autor se refiere como la “regla del primer mordisco de la manzana”. Años después dicha regla ha sufrido ajustes también. El autor citado comenta el caso de las normas *Controlled Foreign Companies* (CFC) que aunque no colisionan directamente con dicha regla, pues en principio no afectan el derecho de gravar de los Estados de la fuente, y solo se aplican de forma residual en caso el Estado de la fuente no grave, han originado la queja de los países de la fuente porque les limita su derecho a conceder verdaderas exenciones a los inversores extranjeros. Cfr. Avi-Yonah, 2019a, p. 5.

<sup>1083</sup> Bonet Pérez, Jordi. (2020). A transnational regulatory approach to the respect of economic, social and cultural rights by economic private operators: general framework for improved behaviour on extractive activities". En Laube, W. and Barbosa Pereira, A: R. (eds). *'Civilizing' Resource Investments and Extractivism: Societal Negotiations and the role of Law*.

<sup>1084</sup> Como se sabe, el ejercicio del poder tributario del Estado está sometido al respeto de los principios tributarios y el marco constitucional, ello le da legitimidad democrática al instituto tributario. Los tributos son legítimos por el poder que el Estado ejerce en nombre del pueblo y se ajustan a los valores consagrados constitucionales. En estas circunstancias, cuando decimos que como fruto de la globalización económica,

En un contexto así, las disposiciones en materia tributaria internacional deberían, en teoría, facilitar los efectos indirectos positivos de la globalización (un mercado común más grande se podrían generar más ingresos fiscales para todos) y poder superar o corregir los negativos. Sin embargo, ello no ocurre así. Es todo lo contrario, pues se vive un desfase entre los clásicos criterios de jurisdicción tributaria que hemos mencionado y el nuevo mercado dominado por la economía digital. Ello ha conducido, entonces, a un efecto contrario de pérdida de recaudación y preocupación de los Estados por enfrentar de un modo conjunto estas dificultades.

En esa línea, y habiendo quedado establecido que el Derecho Internacional sirve para que fluyan las relaciones entre los Estados, las condiciones del mundo globalizado han determinado que los intereses comunes que se alinean, se vuelvan también globales, poniendo a los Estados en niveles de cooperación tributaria con una intensidad y demanda que antes no se había imaginado. La falta de equidad del sistema fiscal internacional, y la lucha con la elusión y el abuso son ahora, el motor de esa cooperación<sup>1085</sup>.

En efecto, cada vez se exige un sistema de fiscalidad internacional más justo. Sin embargo, y aunque la justicia como valor no ha sido tradicionalmente vinculada al DIT, los Estados reclaman y están seriamente preocupados por la equidad en el sistema fiscal internacional y desde las entidades internacionales (OCDE, ONU) y diversas ONGs, se reclama lo mismo y se denuncian los elementos vigentes que contribuyen a mantener un sistema que se considera injusto (Hongler, 2019, p. 13)<sup>1086</sup>.

---

los Estados pierden autonomía para la configuración de los impuestos ello afecta su legitimidad democrática.

<sup>1085</sup> La interdependencia entre los sujetos del orden internacional se ve en las cuestiones de interés común como son los temas políticos, por ejemplo relacionados a los derechos humanos, o científicos, como los vinculados al medioambiente, en estos temas los Estados actúan superando límites internacionales (Pinto, 2009, pp. 9-10). A estos temas, y probablemente con similar intensidad se están sumando los aspectos vinculados a la lucha contra el abuso y la elusión tributarias, porque agreden seriamente la equidad del sistema internacional y perjudican los objetivos de redistribución y desarrollo. De hecho, se considera que para cumplir la Agenda 2030, aprobada en septiembre de 2015 por la Asamblea General de la Naciones Unidas, dentro de los 17 Objetivos para el Desarrollo sostenible, luchar contra la elusión es un asunto fundamental. En ese sentido se afirma: “la política tributaria ha tomado mayor relevancia como herramienta para impulsar el progreso hacia el cumplimiento de la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible, ya que no solamente tiene un impacto sobre el nivel de recursos disponibles, sino sobre múltiples dimensiones de los Objetivos de Desarrollo Sostenible como la desigualdad, la pobreza, y el bienestar de mujeres, ancianos, jóvenes y otras poblaciones vulnerables. *Vid.* <https://news.un.org/es/story/2019/03/1453471>.

<sup>1086</sup> Comenta Hongler, 2019, p. 13 que en la década de los 80 del siglo pasado, Tipke en su libro sobre Justicia fiscal hacía notar que el término “justicia” no era mencionado en escritos sobre derecho tributario internacional, sin embargo él consideraba que las normas de los impuestos internacionales también debían basarse en reglas apropiadas para ser consideradas como tales. Décadas después, Estados, organismos internacionales y ONGs trabajan en la misma línea por régimen fiscal internacional con equidad y justicia.

Ahora bien, antes de entrar de lleno en este debate que trataremos más adelante, en el acápite 4.3, corresponde que estudiemos el tema de las fuentes del DIT, pues solo con su cabal conocimiento se podrá comprender y dimensionar la transformación que está sufriendo la regulación de la fiscalidad internacional en línea con lo antes apuntado.

#### **4.2.1 Las fuentes del Derecho Internacional Tributario. Problemas en su definición.**

En el acápite precedente, hemos visto cómo el surgimiento del DIT está asociado al crecimiento de los movimientos económicos como consecuencia de la mayor integración de los mercados, por lo que es fácil comprender que, tras la acentuación de los efectos de la globalización económica verificados en tan diversos campos, el DIT haya sufrido un proceso de transformación de cara a adecuarse a nuevas exigencias y haya debido someter a revisión lo que podría considerarse eran sus principios fundacionales o principios rectores tradicionales, como es el caso del principio de soberanía fiscal y los criterios de atribución de jurisdicción tributaria.

En efecto, se ha puesto en cuestión el alcance del principio de territorialidad, así como se han producido cambios en la concepción de la soberanía fiscal en diversos aspectos. Se aprecia una flexibilización del tradicional concepto de soberanía que ha permitido la toma de decisiones de integración, por ejemplo, en el caso de la Unión Europea y la cesión de competencias originalmente estatales, con fundamento en las constituciones (López Espafador, 2013b).

A pesar de tales cuestionamientos y procesos de flexibilización, hasta la fecha no se ha podido prescindir de dichos principios que resultan medulares en el DIT. Sin embargo, se debe reconocer que están siendo analizados bajo el influjo de nuevos enfoques para dimensionar las nuevas características de los fenómenos tributarios con elementos de internacionalidad cuyo tratamiento se quiere regular.

Por ello ha sido importante definir la existencia de un orden o regimen de fiscalidad internacional que, con sus características y particularidades, consagra principios y reglas que vinculan y rigen la tributación internacional, pues los Estados soberanos se vinculan y comprometen a través de sus convenios (bilaterales, multilaterales o de organización política como en el caso de los convenios del Derecho Comunitario) pero existe un componente en el sistema de tributación internacional que no es posible obviar y que

permite identificar reglas más allá de aquellas derivadas de la expresión manifiesta de los Estados vía convenio.

En ese sentido, responder a la pregunta sobre la validez y obligatoriedad de las normas del DIT es cuestión imprescindible desde el momento que se defiende que dentro del ordenamiento fiscal internacional no solo las normas derivadas de los tratados entre Estados, son reglas de obligatoria observancia sino que existen otras, de fuentes distintas, con efectos jurídicos y plena exigibilidad. Si bien, como ha sido señalado, el corpus de los CDIs vigentes constituyen la norma fundacional del régimen o sistema tributario internacional, el DIT que resulta aplicable a dicho regimen no está compuesto únicamente por las normas de los convenios en materia tributaria<sup>1087</sup>.

Como afirma Thirlway (2010) *“the essence of every legal system is a body of principles and rules that lay down the rights and obligations of the subjects of that system”* (p. 95), que vendría a ser considerados como “reglas primarias” a las que se le agregan como “reglas secundarias” aquéllas que, dentro de ese mismo sistema, se aplican para determinar cuáles son las reglas primarias, cómo surgen y cómo pueden ser cambiadas. Siguiendo al mismo autor, estas reglas secundarias sí existen en el Derecho Internacional, solo que son menos claras<sup>1088</sup>.

En esa línea, un problema central del sistema de fiscalidad internacional es determinar pues, de qué modo o de qué manera adquieren legitimidad las normas del DIT, siendo que, en este aspecto, corresponde volver la mirada hacia el Derecho Internacional general para sentar las bases teóricas sobre las que podemos analizar el delicado tema de las fuentes del DIT.

Ahora bien, el estudio de las fuentes en el Derecho Internacional y en el Derecho Internacional Tributario, en particular, supone, desde ya, toparse con un antiguo debate acerca de qué debe entenderse por fuente jurídica<sup>1089</sup> y si se trata de las “fuentes del

---

<sup>1087</sup> Desde la perspectiva tradicional, Bühler (1968) señala el DIT en sentido estricto está conformado no solo por los CDI, sino por conceptos del Derecho Internacional público general, como son las nociones vinculadas al concepto de soberanía; principios generales válidos en el Derecho Internacional Público así como los criterios deducibles de la jurisprudencia de contenido jurídico fiscal de los Tribunales Internacionales (Cfr. Bühler, 1968, p. 6).

<sup>1088</sup> Cfr. Thirlway, Hugh. (2010). *The Sources of International Law*. En Evans, Malcom D. (ed.), *International Law*, 3ª edición. London: Oxford University Press, p. 95-96.

<sup>1089</sup> Oppenheim, 1905, reflexionaba sobre este asunto señalando que la mayoría de autores confunde “fuente” con “causa” y por este error terminan por señalar factores que influyen en Derecho Internacional como si fueran fuente de normas de este. Por ello, haciendo la analogía con las aguas que discurren de una

Derecho Internacional” o de las “fuentes internacionales del Derecho” (Hongler, 2021, p. 32).

El concepto de “fuente” en el Derecho Internacional ha sido siempre un tema controvertido, considerando que se ponía en cuestión su obligatoriedad, poniéndose en duda incluso su calidad de ser “Derecho”. A pesar de que tales posturas han sido superadas y es de amplio reconocimiento que se trata de un verdadero Derecho, ello no quita que el tema de sus fuentes siga planteando controversias, a pesar de que para algunos autores tenga más relevancia académica que efectos prácticos<sup>1090</sup>.

Como problema central, se debe tomar en cuenta que no existe una Norma suprema (*Grandnorm*) que establezca parámetros de validez para la producción normativa<sup>1091</sup> (Hongler, 2019). Por la propia naturaleza de ser un Derecho internacional, no existe un órgano ni un procedimiento formal para la aprobación de normas jurídicas. En ese sentido, la tradicional división entre fuente “formal” y fuente “material”, usada en la teoría general del Derecho, no sería replicable en el Derecho Internacional, carece de sentido y no sirve para explicar cómo se originan sus reglas.

---

fuelle, afirma que cuándo se quiere saber de dónde proviene una regla se tiene que identificar de dónde surge, que no es igual a explicar por qué razón se han convertido en reglas. En ese sentido, concluye que dado que la comunidad de naciones las reglas suponen el consentimiento de los Estados, las fuentes del Derecho Internacional solo pueden ser dos: el consentimiento expreso y el consentimiento tácito, que se expresa cuando los Estados adoptan una costumbre, o sea adoptan una regla de conducta internacional. Cfr., Oppenheim, 1905, pp. 21-22. Traducción libre de: “*The fact is that the term “source of law” is made use of in different meanings by the different writers on International Law. It seems to me that the most writers confound the conception of “source” with that of “cause”, and through this mistake come to a standpoint from which certain factors which influence the growth of International Law appear as sources of rules of the Law of Nations (. ...). And if we want to know whence these rules come, we have to follow these streams upwards until we come to their beginning. Where we find that such rules rise into existence, there is the source of them. Of course, rules of law do not rise from a spot on the ground as water does; they rise from facts in the historical development of a community. Thus in this country a good many rules of law rise every year from the Acts of Parliament (. ...). As the basis of the Law of Nations is the common consent of the member States of the Family of Nations, it is evident that there must exist, and can only exist, as many sources of International Law as there are facts through which such a common consent can possibly come into existence. Of such facts there are only two. A State may, just as an individual, give its consent either directly by an express declaration or tacitly by conduct which it would not follow in case it did not consent.*”

<sup>1090</sup> Así, por ejemplo para Thirlway (2010), quien afirma con contundencia que la respuesta a tan delicado enigma sobre cuáles son las fuentes-, probablemente esté en la forma en que la sociedad internacional funciona y ha funcionado durante siglos. Traducción libre de “*The issue is fortunately one of purely academic interest. The realistic answer to the conundrum can probably only be that this is the way international society operates, and has operated for centuries, and probably the only way in which anything that can claim to be a society or community could possibly operate*” (p. 117).

<sup>1091</sup> Sobre la existencia de una “*Grundnorm*” parece que no hay un concepto tan inequívoco en el derecho internacional. Vid. Hongler, 2019, p. 51.

La existencia de una “Grundnorm” dentro del Derecho Internacional claramente ayudaría a indicar o derivar sus fuentes y cómo se definen. En ausencia de esta, y partiendo de que los Estados son soberanos, se plantea la duda de cómo someterlos a la observancia de reglas que no se hubieran autoimpuesto.

Sobre este asunto, explica Hongler (2019) que, en el Derecho Internacional este problema se ha abordado desde dos perspectivas o concepciones distintas del Derecho: el naturalismo y el positivismo. De acuerdo con una perspectiva naturalista, se justifica que las reglas internacionales se produzca sin el consentimiento o acuerdo de los Estados obligados, al ser consideradas como ley natural; mientras que para los positivistas se requiere la existencia de una norma cuya validez sí tiene su origen en otra superior y que da fundamento a las demás<sup>1092</sup>.

Como explica Pinto (2009) con meridiana claridad:

(...)la carencia de un órgano específico para la elaboración normativa es solo una nota que distingue al derecho internacional de (algunos) derechos internos, pero en modo alguno autoriza a afirmar que se carece de modos válidos de creación de normativa. La actuación de los sujetos de derecho internacional -en especial de los Estados y de los organismos internacionales- está regulada por el mismo derecho internacional a los fines de determinar cómo se crea el derecho. Se trata de un proceso descentralizado, pero claro y conocido por todos (p. 26).

Ahora bien, el artículo 38 del Estatuto de la Corte Internacional de Justicia (CIJ)<sup>1093</sup>, es el referente<sup>1094</sup> en el Derecho Internacional para reconocer, lo que podríamos decir son

---

<sup>1092</sup> Vid. Hongler, 2019, p. 48 y más adelante pp. 51-56.

<sup>1093</sup> “Artículo 38. 1. La Corte, cuya función es decidir conforme al derecho internacional las controversias que le sean sometidas, deberá aplicar:

a. Las convenciones internacionales, sean generales o particulares, que establecen reglas expresamente reconocidas por los Estados litigantes;  
b. La costumbre internacional como prueba de una práctica generalmente aceptada como derecho;  
c. Los principios generales de derecho reconocidos por las naciones civilizadas;  
d. las decisiones judiciales y las doctrinas de los publicistas de mayor competencia de las distintas naciones, como medio auxiliar para la determinación de las reglas de derecho, sin perjuicio de lo dispuesto en el Artículo 59.”

<sup>1094</sup> Los autores internacionalistas abordan la cuestión de las fuentes siempre a partir de este artículo, es práctica general. Así, por ejemplo, en todos los autores revisados para esta tesis. La doctrina, desde el Derecho Tributario no ha hecho sino seguir la misma línea.

sus fuentes tradicionales<sup>1095</sup>. En ese sentido y partiendo de lo que corresponde al Derecho Internacional general, se tiene que este está formado no solo por los tratados internacionales que vinculan a los Estados, sino que tradicionalmente se ha considerado como fuentes de derecho también a la costumbre internacional y a los Principios Generales del Derecho, “en cuanto normas aplicables a cualquier Estado con independencia de la prestación o no de su consentimiento directo a las mismas, como normas consolidadas en el devenir y formación de la Comunidad Internacional” (López Espafador, 2013b, p. 129).

Ahora bien, a pesar que en el Derecho Internacional se ha planteado la revisión del tema de sus fuentes y se ha sopesado la aparición del fenómeno *soft-law*<sup>1096</sup>, así como de los criterios de la jurisprudencia, por ejemplo en materia de derechos humanos o genocidio, para otorgarle *opinio iuris* a determinadas materias que pasan a ser consideradas como reglas de comportamiento vinculantes, la doctrina no está siempre avenida a considerar que se tratan de nuevas fuentes del Derecho Internacional<sup>1097</sup>, argumentándose, en sentido contrario, que a pesar del interés académico por tal asunto no existen otras fuentes que aquellas mencionadas en el artículo 38 del Estatuto de la CIJ<sup>1098</sup>, o como en el caso de Weis (1983) apuntando a una posible relativización de la normativa del Derecho Internacional con los riesgos que ellos supone para el sistema internacional<sup>1099</sup>.

---

<sup>1095</sup> Vid. Hongler, 2019, p. 48-49. Advierte sin embargo el autor de que existen algunas imprecisiones en la categorización que el referido artículo 38(1), señalando, como ejemplo, la distinción entre derecho internacional consuetudinario y principios generales del derecho, donde se aprecia ambigüedades.

<sup>1096</sup> Se dice que el término *soft-law* fue introducido al lenguaje del Derecho Internacional por Lord McNair quien lo acuñó para distinguir entre proposiciones de *lege lata* y *lege ferenda*. Cfr. Mazuelos Bellido, Ángeles. (2004). *Soft-law* mucho ruido pocas nueces. En *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, N° 8. Disponible en <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>

<sup>1097</sup> Señala en ese sentido, Toro Huerta (2006) que con la aparición de los fenómenos jurídicos carentes de fuerza vinculante pero no carentes de efectos jurídicos, se produjo una “afrenta” al modelo dicotómico tradicional del consentimiento para la incorporación de reglas en el Derecho Internacional. Cfr. Toro Huerta, Mauricio. (2006). El fenómeno del *soft law* y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional. En *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. 6, p. 519.

<sup>1098</sup> Thirlway, 2010, p. 134.

<sup>1099</sup> Para este autor la normatividad “relativa”, la teoría del *ius cogens*, la distinción entre delitos y crímenes internacionales propuesta por la Comisión de Derecho Internacional sobre responsabilidad internacional, la noción de obligaciones *erga omnes*, “aunque se presentan en sí mismos como benéficos podrían convertirse en posibles patologías del sistema internacional”. Weil, Prosper. (1983). *Towards Relative Normativity in International Law?* En *American Journal of International Law*, vol. 77, issue 3, pp. 413-442, citado por Toro Huerta, 2006, p. 519.

En ese sentido se arguye que:

En rigor, no cabe ir más allá de la aprobación expresa o tácita - consentimiento o consenso- para la generación de pautas de conducta mutuamente aceptables. De lo que se trata, tal vez, es de la práctica -más moderna, quizás- de identificar ese consentimiento y ese consenso en nuevas manifestaciones. Así, la voluntad de los Estados resulta expresada en arreglos informales con capacidad vinculante o en acuerdos no vinculantes (Pinto, 2009, p. 30).

En ese sentido, y a pesar que para algunos autores la mención que hace el artículo 38 del Estatuto de la CIJ sea exhaustiva, mientras para otros sea referencial pues se trata de una directiva para la Corte sobre en qué debe basar sus resoluciones, pero yo no impide que sean los Estados quienes modifiquen el sistema de fuentes pues son estos los máximos reguladores del sistema internacional<sup>1100</sup>, en tanto la igualdad jurídica de los Estados “hace que el consentimiento sea el mecanismo básico para la creación de normas y obligaciones internacionales, ya sean consuetudinarias, convencionales o unilaterales” (Pagliari, 2004, p. 463)<sup>1101</sup>.

Sin embargo, la relevancia de las fuentes jurídicas se agudiza dependiendo del desarrollo que cada rama dentro del propio Derecho Internacional haya alcanzado. En el caso particular del DIT, parece impostergable reconocer el valor que el *soft-law*, ha adquirido y a pesar que se pueda discutir que en sí mismo el nombre plantea una contradicción *in terminis* (desde que si es “law” no debería entenderse con una eficacia o exigibilidad disminuidas o débiles), el mayor desarrollo del DIT actual se está produciendo gracias a recomendaciones y estándares que aunque no sean incorporados en convenios internacionales generan impacto y necesidad de observancia por los Estados.

Ahora bien, entrando en materia propia de las fuentes del DIT, se debe partir por recordar que, en la acepción amplia que propuso Bühler (1968), este Derecho se entiende

---

<sup>1100</sup> En el Derecho Internacional el acuerdo de los Estados ha sido la principal manera de regular las materias de común interés. Sin embargo, y es la clave del nuevo orden internacional actual, se aprecia una descentralización “para la elaboración normativa, como procesos multilaterales, tribunales, órganos de organizaciones internacionales, en los que participan también las organizaciones no gubernamentales e incluso los individuos”. *Vid.* Pinto, Mónica. 2020. La voluntad en la formación del Derecho Internacional Público: ¿un orden jurídico a medida? En *Pensar en Derecho*, N° 17, pp. 40 y ss.

<sup>1101</sup> Pagliari, Arturo Santiago. (2004). El Derecho Internacional Público, funciones, fuentes, cumplimiento y la voluntad de los Estados. En *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol IV, pp. 457-473. También ver Orrego Vicuña, Francisco. (2004). Creación del Derecho en una sociedad global: ¿Importa todavía el consentimiento? En *Revista de Estudios Internacionales*. Santiago de Chile, vol. 73, pp. 81-103.

comprendivo de todas las reglas que pueden resultar aplicables a los fenómenos tributarios internacionales, por lo que se afirma que tiene una dualidad de fuentes: de un lado el derecho interno y del otro las normas de origen internacional, es decir, los tratados Internacionales y, en el caso de la UE, el Derecho Comunitario<sup>1102</sup>. Bajo esa perspectiva, se podría enfocar el asunto de sus fuentes, reduciéndolas a las reglas emanadas de convenios y las normas estatales<sup>1103</sup>, sin embargo, este enfoque reduciría el espectro normativo solo a las disposiciones que, cumplen un procedimiento formal de aprobación, con el agravante que podría incluso no ser necesaria tal distinción ya que en muchos Estados para la validez y eficacia de los convenios internacionales, debe existir una norma interna de aprobación, con lo cual técnicamente también forman parte del derecho interno<sup>1104</sup>.

Es por ello que, al estudiar las fuentes del DIT y a pesar de reconocer dicha dualidad, estas no se reducen a las reglas explícitas derivadas de los convenios internacionales sino que se hace recojo de la teoría propuesta por el Derecho Internacional General y se replican algunos de sus debates.

Así, respecto a la existencia de una “*Grundnorm*” dentro del DIT, ya sabemos que jurídicamente se plantean dificultades para sostener que existe, aunque se considera que el conjunto de CDIs vigentes representa la norma fundacional de esta rama. Desde otra

---

<sup>1102</sup> En ese sentido se afirma que, el fenómeno tributario con incidencia internacional no solo está regulado por el Derecho Internacional Convencional, en la parte que corresponde a la aplicación e interpretación de los numerosos CDIs existentes (que ha sido la forma más usada para concretar los vínculos bilaterales entre los Estados antes que pasemos a una etapa, como la actual, en la se aprecia una mayor cooperación multilateral), sino que se agregan las disposiciones internas de los Estados que recaen sobre tales fenómenos internacionalizados, así como las normas del Derecho de la Unión Europea, tanto el derecho originario (Tratados que regulan la atribución de competencias dentro de la UE) como el derivado (los actos normativos de los Estados de la UE). Con razón, explica López Espafador (2013b) que “Resulta lógico, por su importancia práctica, que la atención de la doctrina tributaria en relación al Derecho Internacional se haya centrado en los dos ámbitos apuntados; de un lado, en los convenios internacionales para evitar la doble imposición y, de otro, en la incidencia del Derecho Comunitario Europeo en materia tributaria” (p. 129).

<sup>1103</sup> Ya se sabe que el Derecho interno es un elemento importante del DIT y son imprescindibles para la aplicación de las normas derivadas, por ejemplo, de los CDI.

<sup>1104</sup> En esa línea, explica López Espafador (2006) que “dependiendo del procedimiento constitucional que cada Estado establece para el reconocimiento de los tratados internacionales que suscribe, las normas de este terminan integrándose o siendo parte del derecho interno. En otros términos, aunque su fuente sea el acuerdo de voluntades entre los Estados, las normas que se derivan de un convenio son plenamente regla jurídica en dicho Estado” (López Espafador, 2006, p. 11). En el caso de España, para que las normas de un convenio ratificado sean parte del Derecho interno se dispone su publicación en el Boletín Oficial (artículo 9.1 CE) adquiriendo una jerarquía por encima de la ley, al no poder modificarse, derogarse o suspenderse sino mediante los procedimientos previstos en el propio tratado o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional (artículo 96.1).

perspectiva, Hongler, 2019, sostiene que podríamos encontrar una suerte de Constitución que da sentido al régimen fiscal internacional, entendiendo por aquella “como la suma de valores que dan sustento a una sociedad: *“In order to judge whether the international tax regime contains rules or principles that are constitution-like, it is important to first briefly review what the functions and the purpose of a constitution are. A constitution, for the purpose of the present section, is understood as a collection of fundamental rules and principles according to which a legal system (such as a state or, in the present case, the world order) is governed.”* (p. 249).

Siendo así, y ello resulta relevante para el estudio de esta tesis, deberíamos estar en capacidad de establecer cuál es el conjunto de valores que corresponden al momento actual del mundo globalizado en lo que respecta a la fiscalidad internacional (qué bienes están en juego, qué valores se defienden) pues desde esta perspectiva, sin duda con matices “naturalista” podemos establecer los lineamientos generales que influyen de modo directo en el desarrollo del sistema de fiscalidad internacional.

Cabe advertir respecto al derecho interno que regula materia tributarias internacionales que este, a pesar de formar parte en estricto de las fuentes del DIT, no será abordado en este trabajo donde nos dedicaremos a las fuentes internacionales del DIT. Como se sabe, el derecho interno de los Estados fue incorporando progresivamente una diversidad de normas para regular la eficacia territorial de sus normas y designar los hechos gravados sobre los que recaen sus normas tributarias así como para mitigar los problemas de doble imposición. Estas normas, aprobadas en uso de la autonomía que corresponde al ejercicio de la soberanía fiscal, no siempre responden a una auténtica libre elección de los Estados pues, como se ha dicho, estos se ven influidos por las tendencias normativas globales<sup>1105</sup> o se apartan de estas adrede para mejorar su posición de competencia en el mercado tributario. Se agrega al Derecho interno, como parte del entramado que resulta aplicable a las cuestiones relativas a la tributación como fenómeno internacionalizado, las normas derivadas de los acuerdos o convenios bilaterales (CDIs) entre Estados en los que se establecen reglas sobre la jurisdicción para gravar hechos o

---

<sup>1105</sup> “(...) la costumbre internacional y los principios generales (...) son ‘condicionantes’ del derecho nacional, [pero] no son reglas propias de este, aunque alguno de estos principios -por ejemplo- el de territorialidad sean base esencial para la eficacia de la norma tributaria”. López Espafador, 2006, p. 11, *corchete agregado*.

situaciones con elementos de vinculación con ambos Estados o, en su caso, previendo reglas para compartir la competencia para gravarlos.

Como los derechos internos no son ajenos al ordenamiento internacional del cual se ven constantemente influidos, es vital establecer la diferencia entre las reglas derivadas de un convenio o tratado internacional, de aquellas que pudieran derivarse de una costumbre internacional o de la aplicación de un principio general del derecho. Aunque estos últimos tengan una “incidencia bastante reducida si la comparamos con la amplitud, proliferación y desarrollo de otro tipo de fuentes del Derecho Internacional”, considerando la fuerte presencia del principio de legalidad en todo lo que respecta al Derecho Tributario (López Espafador, 2013b, p. 134).

Ahora bien, aunque para el estudio de las fuentes del DIT se proponga una distinción entre reglas de origen interno y de origen internacional, no se trata de ningún modo, de espacios ajenos sino por el contrario, con marcada interrelación entre ellos y se aprecia con nitidez la permeabilidad como característica común en el Derecho que explica como cualquier normativa está a fin de cuentas conectada con el resto del ordenamiento jurídico al que pertenece y si se trata del campo de la fiscalidad internacional, su pertenencia a un campo bastante complejo. Esta situación, pues, devela el influjo de diversos Derechos atendiendo una misma realidad jurídica, aunque ello no sea particular únicamente del fenómeno tributario, pero sí conduce a que el estudio de las fuentes del Derecho Internacional tributario se haga afrontando esta diversidad y pluralidad, para darles organicidad y preeminencia.

Como venimos especificando las fuentes internacionales del DIT no solo se refieren a las que podemos señalar como normas consensuadas, es decir, derivadas de convenios suscritos entre Estados, sino que aparecen como relevantes también reglas que derivan del denominado Derecho Internacional general que son de aplicación en materia tributaria.

En esa línea, explica López Espafador (2013b) que

El Derecho Internacional General estaría compuesto por principios generales y costumbres internacionales. Obviamente, su alcance es mucho menor que el de otras ramas del Derecho Internacional Tributario. Pero habría que plantearse hasta qué punto el desarrollo de la globalización puede conseguir que algunas reglas en las relaciones tributarias internacionales se conviertan en normas de Derecho Internacional General, más allá del consentimiento expreso de los Estados. De ahí la necesidad de redefinir el Derecho

Internacional General en materia tributaria, por muy reducido que haya sido su alcance hasta ahora” (p.128).

En ese sentido, la discusión sobre la diversidad de fuentes que alimentan el DIT no queda reservada al establecimiento de estas fuentes, que se pueden denominar explícitas, de donde es factible derivar reglas exigibles dentro de la fiscalidad internacional actual. Piénsese que, los convenios y la costumbre son las fuentes más importantes del Derecho Internacional, mas no puede ser dejado de lado los Principios Generales del Derecho que vienen en ayuda, en materia de tributación internacional, para determinar si una situación puede ser gravable cuando de acuerdo a las fuentes legales para decidir si es gravable o no<sup>1106</sup>.

A nuestro juicio, el problema de las fuentes del DIT está en el punto de máxima importancia de esta rama de especialización y cualquier opción por excluir alguna de las diversas formas en que se incorporan las reglas del régimen fiscal internacional podría resultar perjudicial para conocer y entender a cabalidad las particularidades de dicho régimen. Por tal razón, usamos una perspectiva amplia para entender el problema de las fuentes en el DIT y, más bien, nos adherimos en esa línea a las propuestas que prestan atención a la diversidad y particularidad de fuentes del DIT<sup>1107</sup>, incluso incorporando las que podrían denominarse “fuentes invisibles”<sup>1108</sup>.

En esta parte, entonces, seguimos la propuesta de Hongler (2019) quien sintetizando el listado de fuentes relevantes del DIT enumera las siguientes:

---

<sup>1106</sup> Hongler, 2021, p. 57.

<sup>1107</sup> Conviene el uso de un sentido amplio del concepto de fuente, además, como señala Hongler (2019) porque en todas las ramas del derecho, no solo en el Derecho Tributario, las fuentes tradicionales del derecho han demostrado ser ineficientes para afrontar el fenómeno de la globalización económica “*Such a broad understanding of the term “sources of international law” is also justified by the fact that not only in tax law, but in many other areas of international law,230 the traditional sources have been proven to be inefficient as a regulatory means in order to deal with the global economy as a highly integrated area*” (Hongler, 2019, p. 51).

<sup>1108</sup> Tal cual como ha sido planteado por Martínez y Caballero (2014), las fuentes invisibles están compuestas por “ideologías, creencias condicionamientos antropológicos, paradigmas, es decir, ideas que llegan a un consenso en un momento determinado. Por ejemplo, la progresividad, la tributación según la capacidad contributiva, la autonomía fiscal de entidades territoriales ...” agregando en otro momento que, “la cuestión de saber quién paga y quién no, por qué monto puede legalmente evadirse el Derecho Tributario, funciona en la invisibilidad”, siendo que uno de los procesos que ocasiona o aumenta la invisibilidad, justamente, son los procesos del internacionalización del Derecho Tributario. Cfr. Martínez, Jean Claude y Caballero Guzmán, Norma. (2014). Las fuentes invisibles del Derecho Tributario: por una teoría de la hipóstasis jurídica. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, N° 71, p. 130 y 136 y pp. 139-140.

*The international tax regime is not limited to double tax treaty law, i.e. the allocation of taxing rights between two states by using a contractual and consensual instrument, but it also consists, inter alia, of human rights provisions, tax rules in non-tax agreements, customary international (tax) law provisions, general principles of law and rules of soft law, as published by international organizations. The aim of these rules and principles is to regulate the international tax regime (p. 47).*

Es del caso mencionar que de acuerdo con lo previsto en el artículo 38 del Estatuto de la CIJ, no existe una jerarquía establecida entre los convenios y la costumbre, las dos primeras fuentes mencionadas y las más importantes, por lo que como es explicado por Hongler (2021) ambas fuentes pertenecen al mismo nivel, o sea a un sistema horizontal de derechos y obligaciones sin jerarquía<sup>1109</sup>. Aunque no esté mencionado de modo expreso en el mencionado artículo 38, el *soft-law* es de imprescindible revisión por su impacto en la formación del DIT<sup>1110</sup>.

Siendo que el objeto del estudio de las fuentes del DIT, como hemos planteado en párrafos precedentes se justifica por el interés de determinar cómo realmente queda regulado el régimen tributario internacional y cómo se plantea la exigibilidad de sus normas o se establecen o se revisan sus principios, el estudio de las fuentes del DIT que realizamos a continuación sirve justamente a ese propósito, cual es, esclarecer el origen de aquellas reglas o principios que pueden considerarse vinculantes dentro de lo que hemos venido a definir como la fiscalidad internacional, ciñéndonos únicamente a las que consideramos revisten mayor importancia para nuestro estudio.

Efectuado ese estudio, podremos reconocer trascendencia o verdadero impacto jurídico de aquello que consideramos como el detonante de un nuevo escenario en la

---

<sup>1109</sup> Cfr. Hongler, 2021, pp. 56-57.

<sup>1110</sup> En este capítulo solo analizamos las fuentes más relevantes para la discusión sobre fiscalidad internacional actual. No desconocemos que existan otras fuentes, de las llamadas “*indirectas*”. Entre estas se cuenta la jurisprudencia ya que no crea normas jurídicas propiamente dichas, pero de hecho establece criterios interpretativos, aclarando o precisando el contenido de estas. En el ámbito internacional, solo por citar dos, destaca la jurisprudencia emitida por el TJUE cuyas interpretaciones unifican los criterios con que deben ser aplicadas las normas europeas. Entre las sentencias más destacadas están: el caso Schumaker de 14 de febrero de 1995, que se pronunció por la igualdad de trato en el IRPF para residentes de un Estado y trabajadores que obtengan la mayoría de sus rentas en dicho Estado. La Sentencia Lankhorst-Hohorst de 12 de diciembre de 2002, que analiza el régimen alemán sobre la subcapitalización y se decanta por una interpretación que sanciona que era contraria a la libertad de establecimiento de la Unión, en otros términos, reconociendo la libertad de establecimiento de las matrices residentes en la UE. Por su parte, la doctrina especializada, también sirve como referencia para una mejor comprensión de la materia analizada.

fiscalidad internacional, es decir y como ya lo hemos expresado, un nuevo valor, estándar o principio que se traduce en una mínima tolerancia a la planificación fiscal agresiva o la elusión fiscal internacional. En otros términos, se necesita evidenciar cómo es cierto que esa transformación ha ocurrido soportada en la validez de las fuentes del DIT de la que se deriva. Toca, pues, en las siguientes líneas ocuparse de estas cuestiones y definir el lugar que corresponder a cada una de las fuentes del DIT.

#### **4.2.1.1 Los tratados y convenios.**

Los tratados y los convenios son, junto a la costumbre, las principales fuentes del Derecho Internacional y también del DIT. Como apuntaba Oppenheim (1905) el sistema de fuentes del Derecho Internacional de modo tradicional se ha entendido en un sentido dicotómico en donde las reglas podían derivar del consentimiento expreso de los Estado (convenios) o del consentimiento tácito o aquiescencia (costumbre).

Los tratados en materia tributaria son, sin duda, la fuente más evidente del DTI pues tratándose de un Derecho Internacional es mediante tales acuerdos que los Estados se vinculan en pos de alcanzar o concretar sus intereses comunes. En materia tributaria, la inmensa mayoría son acuerdos bilaterales y suscritos para evitar la doble imposición y luchar contra el fraude fiscal, y desde fines del siglo pasado también buscan evitar la doble no imposición; aunque también se tienen acuerdos multilaterales. Respecto de estos últimos, Hongler (2021) los diferencia en tres tipos: tratados multilaterales con un propósito especial (por ejemplo el *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*); convenios multilaterales sobre doble imposición (es el caso del *Nordic Tax Convention and the Caribbean Community Multilateral Double Taxation Agreement*, y un caso particular también sería el *Multilateral Convention to Implement Tax Treaties Related Measures to prevent BEPS- “Multilateral Instrument”* ); y convenios multilaterales sobre armonización, aunque estos no han sido del todo implementados<sup>1111</sup>.

---

<sup>1111</sup> Vid. Hongler, 2021, pp. 66-67.

Actualmente, se cuenta con más de 3,000 CDIs vigentes y en gran parte (aproximadamente 80%) han sido suscritos siguiendo el Modelo de la OCDE<sup>1112-1113</sup>, buscando eliminar o mitigar los efectos de la doble imposición jurídica, que se produce cuando un mismo hecho y un mismo sujeto se ven alcanzados por un mismo gravamen proveniente de dos jurisdicciones distintas.

A pesar de ser la principal fuente del DIT, los convenios tributarios no son un figura fácil de definir. En ese sentido, Brauner (2016) señala que “son criaturas peculiares. Son omnipresentes y familiares, estándar y universales” (p. 974), no hay claro consenso sobre su naturaleza y, dependiendo de los países, en algunos se aplican a diario y son imprescindibles pues contienen normas fiscales fundamentales, mientras que en otros países pueden tener una aplicación marginal<sup>1114</sup>, no obstante lo cual, como refiere el mismo autor, estos convenios regulan la mayoría de inversiones transfronterizas del mundo.

Esta amplia red de convenios ha dado seguridad y previsibilidad al sistema fiscal internacional, sobre de todo de cara a potenciar relaciones e inversiones económicas internacionales<sup>1115</sup> y están destinados a limitar la aplicación de leyes internas, es decir, a modular el ejercicio del poder tributario y no a incorporar normas sustantivas tributarias. En ese sentido, y como las normas que regulan el poder tributario estatal está previsto en la normativa interna de cada Estado, los CDI tienen solo un “efecto negativo” para limitar dicho poder tributario y no crean un “derecho a gravar” para los Estados cuando no lo tuvieran previsto en su regulación doméstica (Hongler, 2021, p. 69).

Ahora bien, a pesar de que la mayoría de CDIs han seguido el modelo OCDE, como los sistemas tributarios de los Estados no están armonizados, ello deja mucho espacio

---

<sup>1112</sup> De acuerdo con Brauner (2016), el modelo de CDI de la OCDE “*dominates the current tax treaty law*”. Brauner, Yariv. (2016). Treaties in the Aftermath of BEPS. En *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 41, Issue 3, p. 977. Disponible en <https://brooklynworks.brooklaw.edu/bjil/vol41/iss3/3/>

<sup>1113</sup> El número de CDIs se incrementa permanentemente. Los países con más CDIs son: Países Bajos más de 90, Suiza más 80 y Reino Unido más de 125. Cfr. Lang Michael.(2021). Introduction to the Law of Double Taxation Conventions. 3° ed. Viena: Linde-IBFD, p. 3.

<sup>1114</sup> Brauner, 2016, pp. 974-975. “*Yet, they are also elusive legal instruments and lack a consensus about their true nature and purpose. Tax professionals in some countries apply them on a daily basis, sometimes as a matter-of-fact, yet others rarely resort to them. Standard as they are, in some countries tax treaties provide the core applicable tax norms, whereas in other countries their effect on tax consequences is marginal.*”

<sup>1115</sup> López Espafador, 2013b, p. 127.

para la planificación fiscal lo que contribuye a situaciones de injusticia (Hongler, 2019, p. 280).

Como se sabe, los Estados pueden, en ejercicio de su soberanía fiscal, establecer sus impuestos pero tal soberanía no es ilimitada pues no pueden gravar cualquier situación sino que debe existir un nexo, personal u objetivo, entre el contribuyente y dicho Estado (Lang, 2021), pero como los sistemas tributarios están, ciertamente, generalizados, el Derecho tributario interno no suele ser “exclusivo sino conjuntivo” por lo que la doble imposición es “sistémica” en el régimen internacional del impuesto sobre la renta (Hongler, 2021). Finalmente, ni aun con la teoría del vínculo genuino, como explica Hongler (2021), se brinda ninguna orientación sobre cómo asignar los ingresos entre las jurisdicciones que tienen el vínculo por razones de residencia del contribuyente o por la fuente de la renta, por lo que siempre es un asunto de política fiscal interna<sup>1116</sup>. La decisión de que se grava corresponde, pues, en último término, a los Estados soberanos a pesar del desarrollo que se hizo con el desarrollo por la Sociedad de Naciones en la década de los 20 del siglo pasado del principio de tributación única (*single tax principle*).

Ahora bien, los CDIs no son solo una fuente de obligación legal para los Estados contratantes, sino que tienen la característica particular de poder ser invocados por los contribuyentes de esos Estados, y ello ocasiona que las reglas y principios del Derecho Internacional General deban ser aplicados por tribunales nacionales e invocados por los contribuyentes, para ello será determinante las disposiciones constitucionales de cada Estado<sup>1117</sup>. Pero ello también origina que la mayoría de cuestiones controvertidas sobre la aplicación de estos CDIs estén relacionadas con su interpretación y el conocimiento y destreza para aplicar con corrección las normas y principios que rigen esta tarea interpretativa, principalmente, los artículos 31, 32 y 33 de la Convención de Viena<sup>1118</sup> y

---

<sup>1116</sup> Hongler, 2021, p. 27.

<sup>1117</sup> Engelen, Frank. (2004). *Interpretation of Tax Treaties under International Law*. Amsterdam: IBFD, Doctoral Series, p. 4. Sobre la interpretación de los CDI y la resolución de los conflictos hermenéuticos que plantea su aplicación se recomienda la revisión de: Ribes Ribes, Aurora. (2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA.

<sup>1118</sup> El artículo 31 contiene la regla general de interpretación con buena fe y conforme al sentido corriente de sus términos, en el contexto de estos y teniendo en cuenta su objeto y fin. El artículo 32, incorpora medios de interpretación complementarios (valorar trabajos complementarios y circunstancias de su celebración), en tanto el artículo 33 regula los casos de tratados autenticados en dos o más idiomas. La Convención de Viena, aunque no haya sido ratificada por todos los países, sirve de referencia aun en los tribunales de dichos países, por lo que se dice que tales reglas han devenido en costumbre internacional. *Vid.* Hongler, 2021, p. 58.

los principios del Derecho Internacional que subyacen a dichos artículos, así como será relevante la jurisprudencia de la CIJ y de los tribunales internacionales en general (Engelen, 2004, pp. 3-4).

Finalmente se ha dicho también, que la existencia de los convenios específicos en materia tributaria, como es el caso de los CDIs, podría representar una muestra palpable de la inexistencia de un *customary international tax law*, pues la necesidad de formalizar dichos acuerdos se produciría, justamente, por la ausencia de una costumbre internacional. Ello no es necesariamente correcto puesto que los convenios internacionales, por el contrario muchas veces sirven para recoger una costumbre internacional “dando así claridad y seguridad jurídica en la determinación de la norma internacional” (López Espafador, 2006, p.20).

#### **4.2.1.2 La costumbre (Customary International Tax Law?)**

La costumbre, como fuente del Derecho, no tiene en el campo tributario un espacio relevante debido principalmente a la exigencia de formalidad legal, de norma escrita, que impera en la creación de los tributos<sup>1119</sup>. En el desarrollo del Derecho Internacional Tributario enfrenta restricciones prácticas y legales, además que es una fuente bastante débil en lo que respecta a disciplinas muy técnicas como la tributación (Hongler, 2019, p. 280).

Así, en una materia regida por el principio de legalidad y reserva de ley resulta crítico exigir el cumplimiento de una regla o norma que no haya transitado por los procedimientos que garantizan su legitimidad jurídica<sup>1120</sup>. Esta afirmación es, sin duda, mucho más que evidente cuando se está pensando en los ordenamientos internos y por ello el estudio de la costumbre como fuente de Derecho Tributario es, ciertamente, escaso.

---

<sup>1119</sup> En ese sentido, Lopez Espafador, 2006, considera que “el principio de legalidad y, su plasmación, la reserva de ley en materia tributaria, deja una casi nula virtualidad práctica a la vigencia de la costumbre como fuente” (p. 9). En los ordenamientos internos la costumbre no se suele recoger como fuente del Derecho tributario. Es el caso del artículo 7 de la LGT que lista las fuentes del ordenamiento tributario español, entre las que no se incluye a la costumbre.

<sup>1120</sup> Argumenta Bühler (1968) en ese sentido que el poco espacio que queda en el Derecho tributario para invocar la costumbre como fuente de derecho se aprecia, por ejemplo, en la necesidad de que las actuaciones de la Administración tributaria se conduzcan con apego a lo que establecen los presupuestos de hecho formulados en la ley. Cfr. Bühler, 1968, p. 52.

Sin embargo, en el Derecho Internacional General, la costumbre sí ocupa un lugar importante y, dentro de lo que es el ordenamiento o régimen internacional, muchas de las conductas exigidas a los sujetos de Derecho Internacional se derivan de una costumbre internacional. En el Derecho Internacional, los tratados y la costumbre son las fuentes primordiales. Así, un “comportamiento reiterado de los Estados, ante el convencimiento de que están obligados a ello, se presenta como fuente normativa, de la que no es difícil encontrar ejemplos” (López Espafador, 2006, p. 9).

Ahora bien, el desarrollo de lo que se denomina como el “derecho consuetudinario” comienza en el siglo XVII, adquiriendo un carácter muy importante en las relaciones entre Estados, por ejemplo, respecto al trato a los diplomáticos<sup>1121</sup>. Sin embargo, en las últimas décadas, ha perdido parte de su importancia y los tratados internacionales se han convertido claramente en la fuente más importante del Derecho Internacional, incluso en áreas donde la costumbre solía tener gran relevancia. Esto se evidencia más un en ramas como el Derecho tributario en el que hasta principios del siglo XX, existían muy normas fiscales internacionales consuetudinarias y el régimen fiscal internacional ha sido regulado por el derecho de los tratados desde el principio<sup>1122</sup>.

Para que la costumbre sea considerada una fuente de Derecho internacional requiere la verificación de dos componentes: la práctica reiterada de los Estados, y el elemento subjetivo, es decir, el convencimiento con el que actúan los Estados al considerarse obligados por esa práctica consuetudinaria internacional (*opinio iuris*). Efectivamente, desde es una visión tradicional, D’Amato (1971) sostenía que el Derecho consuetudinario deriva de una práctica estatal internacional consistente (y generalizada) (objetiva o

---

<sup>1121</sup> Es también el caso de los Estados extranjeros que resultan inmunes a la tributación cuando realicen actividades consideradas en su calidad de entes soberanos, no así si realizaran actividades comerciales Uckmar, V. (1955). *La tassazione degli stranieri in Italia*. Padova: CEDAM, pp. 64- 65, citado por López Espafador, 2006, p. 23. Sobre este aspecto López Espafador explica que “En el Derecho Internacional, con respecto a la posición de un Estado extranjero en relación al Ordenamiento jurídico de otro Estado, encontramos dos institutos de base consuetudinaria: la inmunidad de jurisdicción y la inmunidad de ejecución. La primera hace referencia a la imposibilidad de que los Tribunales de un Estado conozcan de una demanda judicial contra un Estado extranjero. Esta institución, en principio, no tendría importancia en relación al Derecho Tributario, dado que los tributos son aplicados por la Administración, conociendo los órganos jurisdiccionales solamente de los recursos contra los actos administrativos tributarios” (p. 26) y, concluye “Así, cuando los Estados exigen de impuestos a los Estados extranjeros deberían tener presente tal deber internacional [de no gravar a otros Estados por actos vinculados al ejercicio de su poder de imperio], lo que sirve de base para reconocer en su comportamiento el cumplimiento de una norma consuetudinaria internacional” (p. 27).

<sup>1122</sup> Cfr. Hongler, 2019, p. 140.

criterios cuantitativos) y la *opinio iuris* (criterios subjetivos o cualitativos)<sup>1123</sup>. Es importante destacar respecto de este último elemento, es que esa conciencia de obligatoriedad que se predica de la práctica internacional se produce aun cuando los Estados “no hayan dado su consentimiento directo a la misma”<sup>1124</sup>. En particular, se entiende que la “práctica” en materia tributaria estaría determinada por el hecho de que una materia sea gravada o no gravada en una jurisdicción, y aunque para efectos de argumentar una costumbre no es ideal que no todos los Estados sigan dicha práctica, sería suficiente con que un importante número de países siga la regla (Hongler, 2021, p. 146). Sobre la noción de *opinio iuris* existen, como una conciencia de obligatoriedad como proveniente de una ley, existen diferentes perspectivas sobre si es necesario para demostrar el consentimiento de los Estados sobre cierta conducta o si porque se genera la legítima expectativa de cumplimiento (Hongler, 2021, p. 147).

La interacción que se produce entre ambos requisitos es compleja, debiendo ser analizados de modo conjunto y, finalmente, el mayor peso que se le quiera dar a uno u otro dependerá de la perspectiva naturalista o positivista con la que se analice el tema<sup>1125</sup>. Sin embargo, lo que sí ha sido esclarecido por la CIJ, ante la posibilidad de argumentar que solo uno de dichos elementos sería exigible para poder demostrar una costumbre internacional, es que “la prueba de costumbre internacional requiere la prueba de ambos elementos, práctica y *opinio iuris*” (Hongler, 2021, p. 146)<sup>1126</sup>, siendo además que la prueba de la *opinio iuris* es clave para acreditar la existencia de una conducta vinculante de aquello que puede calificar solo como un “hábito”<sup>1127</sup>.

---

<sup>1123</sup> D’Amato Anthony A. (1971). *The Concept of Custom in International Law*. Cornell University Press, p. 66 y p. 74, citado por Hongler, 2019, p. 139.

<sup>1124</sup> Esta es una nota particular del Derecho consuetudinario pues se describe como vinculante incluso para aquellos Estados que no participaron en su formación, “porque eligen reconocer su carácter obligatorio”. En esos casos, en el Derecho Internacional se habla de “*persistant objectors*”. Cfr. Christians, Allison. (2007). Hard Law and Soft Law In International Taxation. En *Wisconsin International Law Journal*, Vol. 25, No. 2, Summer 2007, Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper No. 1049, p. 329, nota a pie 19. También sobre la obligatoriedad de la costumbre, López Espafador, 2006, p. 10.

<sup>1125</sup> Hongler, 2021, p. 145.

<sup>1126</sup> La sentencia de la ICJ citada por el autor es *Jurisdictional Immunities of the State (Germany v. Italy, Greece intervening)*, (Judgment 2012), ICJ Rep 2012, 55. Cfr. Hongler, 2021, p. 146, nota a pie 239.

<sup>1127</sup> En ese sentido, Hongler (2021) se refiere a las conclusiones de la Comisión de Derecho Internacional para identificar un *customary international law* que señalan que para determinar su existencia “*practice in question must be undertaken with the sense of legal right or obligation*”. Asamblea General de las Naciones Unidas, Identificación de la Costumbre Internacional, Mayo 2012, A/CN.4/L.908, Conclusion No. 9, citado por Hongler, 2021, p. 147, nota a pie 249.

En la dogmática de la fiscalidad internacional se discute la importancia y el lugar que corresponde a la costumbre internacional. Para algunos, el sitio ganado no es tan grande (López Espafador, 2006, p. 14), mientras que, especialmente entre los autores del derecho anglosajón, la relevancia del *customary tax law* es más determinante (Avi- Yonah 2019a). Se sostiene, para poner en cuestión su valor que, seguramente de producirse conflictos en materia tributaria la costumbre internacional no podría aportar una solución práctica, dada las pocas relaciones entre Estados que, como antecedente, pudieran invocarse a título de costumbre internacional tributaria. Hasta la fecha, las soluciones de la fiscalidad internacional han merecido, principalmente, la aplicación de una norma convencional. Por ello que, a pesar de que esta fuente del derecho puede ser conceptualizada y explicada en el marco de la fiscalidad internacional actual, no es menos cierto, que en su aplicación los ejemplos concretos son escasos, aunque, como se cita más adelante algunas causas corrientes podrían terminar resueltas sobre la base de un *customary law*<sup>1128</sup>.

Sobre el asunto de determinar si en el Derecho Internacional General existen reglas relativas para la creación normativa en materia tributaria, es decir, si los Estados pueden estar sujetos a límites especiales o restricciones de naturaleza internacional para ejercer su poder tributario, la doctrina en general se ha decantado por una respuesta negativa, especialmente desde la perspectiva del derecho eurocontinental<sup>1129</sup>.

López Espafador (2006) se ha referido expresamente a tal asunto comentando que uno de los primeros autores en cuestionarse acerca de la existencia de límites derivados de normas consuetudinarias de Derecho Internacional aplicables al poder tributario de los

---

<sup>1128</sup> Ver más adelante el caso Vodafone PLC Comentado por Avi-Yonah, 2019a, pp. 11-12.

<sup>1129</sup> López Espafador (2006) hace un recuento de autores que han debatido sobre esta interrogante. Cita a: Biscottini quien sostiene que no existen normas que determinan positivamente cuándo un Estado puede usar su poder tributario y cuándo debe abstenerse de hacerlo: sin embargo reconoce ciertos límites “generalísimos” que delimitan el uso de ese poder tributario requiriendo que al menos exista algún punto de conexión del hecho gravado con dicho Estado, pues de no reconocerse esos mínimos límites se estaría negado el poder del otro Estado que también puede resultar interesado en gravar ese mismo hecho (Vid. Biscottini, G. 1966. *Diritto Amministrativo Internazionale*, Tomo secondo *La circolazione degli uomini e delle cose*, Padova: CEDAM, pp. 364-366). Croxatto, por su parte, considera que existe un comportamiento de los Estados del todo uniforme respecto a que los hechos que ocurren en el extranjero y que están relacionados con extranjeros que reside fuera de tales Estados, son gravados por el Estado donde esos hechos se verifican. A pesar de dicha uniformidad, no basta a juicio de Croxatto para hablar de un límite de Derecho Internacional Consuetudinario por tal limitación porque habría que demostrar que los Estados la observan como un deber de Derecho Internacional, por ello él considera que se asemeja más a una autolimitación por parte de los Estados y no a una regla de Derecho Internacional (Vid., Croxatto, 1989. *Le norme di Diritto internazionale tributario*. En *Studi in onore di Enrico Allorio*, II, Milano: Giuffrè, pp. 2226-2228, y *Diritto internazionale tributario*. En *Digesto delle Discipline Privatistiche*, IV, Torino: UTET 1989, p. 643, citado por López Espafador, 2006, p. 19).

Estados fue Micheli (1965)<sup>1130</sup>. Para este autor, la identificación de tales límites es crucial porque de existir y ser incumplidos pondrían al Estado en condición de infractor al realizar un comportamiento internacionalmente ilegítimo. Analiza Micheli, que la respuesta de la doctrina es mayormente negativa en razón de que el poder legislativo de los Estados es ilimitado, aunque sus leyes solo son efectivas dentro de su propio territorio, no pudiendo actuarlas fuera sin contar con el consentimiento de otro Estado extranjero. Sin embargo, Micheli encuentra errada esta tesis que se funda en que por la soberanía estatal debe rechazarse cualquier límite que provenga del extranjero. Por el contrario, él entiende que la soberanía en la comunidad internacional tiene como presupuesto la condición de libertad e igualdad de todos los Estados. De dicha noción de soberanía, afirma Micheli (1989), es de donde cabe deducir el ámbito del poder tributario pues este es una expresión típica de la soberanía. Así, concluye que no debería considerarse legítimo internacionalmente que un Estado pretenda gravar hechos que carezcan de conexión con su ordenamiento interno<sup>1131</sup>.

En esa línea, algunos de los asuntos abordados en torno a la existencia de una costumbre internacional en materia tributaria han sido dirigidos hacia una posible regla de territorialidad en sentido material que establecería la obligación para los Estados de gravar solo los hechos acaecidos en su territorio o que guarden relación con él. Esta tesis ha sido, sin embargo, controvertida entendiéndose, más bien, que el principio de territorialidad en el sentido que corresponde a la soberanía estatal y el uso del poder tributario, su ejercicio sin otros límites que los autoimpuestos por las Constituciones de los Estados soberanos. En ese sentido, López Espafador (2006) señala sobre la existencia de una costumbre internacional que impusiese la territorialidad en sentido material, que ello no supondría la prohibición de la doble imposición dado que un hecho gravado podría estar conectado con el territorios de dos Estados, por ejemplo, si uno usa la conexión con el sujeto pasivo y el otro con el objeto de imposición; y lo que es más, los CDI podrían ser una prueba de que los Estados que los suscriben se apartan o no aprueban la aplicación de reglas de Derecho Internacional General en materia de territorialidad del tributo, pues

---

<sup>1130</sup> Vid. Micheli, Gian Antonio. (1965). Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali. En *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima, citado por López Espafador, 2006, pp. 15-16.

<sup>1131</sup> Micheli, G.A. (1989). *Corso di Diritto Tributario*. 8ª. ed., Torino: UTET, pp. 96 y 97, citado por López Espafador, 2006, pp. 16-17.

solo cuando se trata del tratamiento que corresponde a los Diplomáticos, los CDIs hacen alusión expresa al Derecho Internacional general, no así en relación con todo el fenómeno tributario internacional<sup>1132</sup>.

Tradicionalmente, también se postulaba que existiría una regla del Derecho Internacional General que, en materia tributaria, establecería una prohibición de gravar de modo distinto a extranjeros y nacionales. Uckmar (1955)<sup>1133</sup> defiende una costumbre en ese sentido mientras que Udina sostiene que tal obligación no deriva del derecho consuetudinario, sino, en todo caso, del principio de igualdad que obliga a tratar de modo similar a extranjeros de distinta nacionalidad, lo que alcanza también expresión en la cláusula de la nación más favorecida<sup>1134</sup>. Tampoco reconocen dicho origen consuetudinario Biscottini o Croxatto para quienes la obligación de dispensar un trato igual al nacional que al extranjero en materia tributaria no existe<sup>1135</sup>. Esta es finalmente la postura que ha primado en este aspecto y, ciertamente, es una característica de la fiscalidad internacional actual, mas aun cuando esta condición coincide con el carácter de no residente en un Estado, aunque para adoptar estas medidas se requiera las mismas garantías o exigencias de validez constitucional del tributo o su adecuación al marco del Derecho europeo y el respeto a las libertades de la UE<sup>1136</sup>.

En la actualidad, uno de los autores que más ha estudiado la costumbre en el DIT es Avi-Yonah<sup>1137</sup> quien en un reciente trabajo se cuestiona si el hecho de que exista una red de convenios bilaterales tributarios tan extensa puede implicar la existencia de un “*Customary International Tax Law*”, arguyendo que el hecho que los convenios

---

<sup>1132</sup> López Espafador, 2006, p. 20.

<sup>1133</sup> Uckmar, V. (1955). *La tassazione degli stranieri in Italia*. Padova: CEDAM, p.58, citado por López Espafador, 2006, p. 23.

<sup>1134</sup> Udina, M. (1949). *Il Diritto Internazionale tributario*. Padova: CDEAM, pp. 94-15, citado por López Espafador, 2006, p. 38, nota a pie 32.

<sup>1135</sup> Autores citados por López Espafador, 2006, p. 36 y nota a pie 30.

<sup>1136</sup> Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha señalado que cuando una medida tributaria aun sin que haya considerado la nacionalidad del sujeto pasivo pueda resultar más perjudicial para algunos nacionales de unos Estados miembros que de otros, pudiendo resultar contrarias al Tratado CE. *Vid.* Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de mayo de 1990 (Asunto C 175/88), de 14 de febrero de 1995 (Asunto C 279/93), de 11 de agosto de 1995 (Asunto C 80/94), y de 27 de junio de 1996 (Asunto C 107/94), citadas por López Espafador, 2006, p. 41, nota a pie 34.

<sup>1137</sup> Avi-Yonah, Reuven.(2019a). Does Customary International Tax Law Exist? En *Law & Economics Working Papers 161*. Disponible en [https://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/161](https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/161).

existentes sean mayoritariamente idénticos (80%) pueden conformar una costumbre internacional que obligue a los países que no tienen suscritos tales convenios<sup>1138</sup>. Hongler (2021) disiente de esta postura y encuentra, por el contrario que existen fuertes argumentos en contra como que los Estados no prohíben la doble imposición si no es aplicable un CDI, por lo que no habría una práctica estatal suficiente que se señale que se evita la doble imposición en todas las situaciones; tampoco existe una *opinio iuris*, a su juicio, que demuestre esa prohibición de doble imposición, siendo que incluso cuando existe un CDI los Estados acuerdan evitar la doble imposición en todos los casos posibles<sup>1139</sup>.

En esa línea, Hongler (2021) es más cauto al afirmar la existencia de este *Customary International Tax Law* y arguye que no solo el principio de legalidad es un notable impedimento sino que, el elevado tecnicismo tributario torna difícil imaginar que algunas reglas (piénsese en las que regulan los casos de establecimiento permanente) pudieran provenir de una práctica generalizada, más aun si se considera que los Estados no suelen coincidir en la forma en que aplican una misma regla<sup>1140</sup>.

Para Hongler, los ejemplos en los que pueden encontrarse algunas razones para creer que sí existe una costumbre internacional tributaria serían los casos relativos a la interpretación de los tratados siguiendo el artículo 31 de la Convención de Viena (ya que esta se sigue incluso en los Estados que no la hubieran suscrito) y en el caso del no gravamen a los diplomáticos, aunque los términos exactos de qué es lo que ello significa no están del todo claros. Discute, por el contrario, los casos del *arm's length principle*, al que considera clave dentro de la fiscalidad internacional mas no obligatorio de aplicación en los supuestos que este no haya sido reconocido como parte de un tratado; y en el caso del *Principal purpose test* y las normas sobre transparencia fiscal e intercambio de información, si bien reconoce que tienen relevancia para ser reconocidas como costumbre internacional, existen Estados que no reconocen su obligatoriedad y otros que lo hacen sobre todo por las consecuencias económicas que quieren evitar, lo cual pone en cuestión su calidad de *opinio iuris*.

---

<sup>1138</sup> De la misma forma que ocurre con el Convenio de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que obliga a los Estados Unidos de América a pesar de no haberlo suscrito. Cfr. Avi-Yonah, 2019a, p. 2.

<sup>1139</sup> Cfr. Hongler, 2021, p. 149.

<sup>1140</sup> Hongler, 2021, pp.n 147-149.

Avi-Yonah (2019a), por su parte, analiza cuatro situaciones en las que, a su juicio, es demostrable que existe un *Customary International Tax Law*: la jurisdicción para gravar con impuestos, el establecimiento permanente, el *arm's length standard* y el principio de no discriminación.

Sobre la jurisdicción impositiva, Avi-Yonah (2019) recuenta que entre los años 1930 a 1960 existía una regla de aceptación general respecto de que los Estados no podían gravar a las empresas por las utilidades que obtuvieran en el extranjero. Sin embargo, al comprobarse las posibilidades que el sistema ofrecía para el no pago de tributos<sup>1141</sup> dicha regla entró en cuestión y dio origen a la reforma estatal de los EEUU, hacia un modelo opuesto para gravar bajo el régimen de *Controlled Foreigned Companies (CFC)*. Este régimen fue, paulatinamente, adoptado por otros países, lo que, a su juicio, evidencia que respecto de la jurisdicción impositiva se sigue y aplican estas reglas conformadas por lo que viene a ser una costumbre internacional<sup>1142</sup>.

En cuanto a las reglas sobre el establecimiento permanente (EP), comenta Avi-Yonah (2019) que estas fueron incluidas por vez primera en los tratados del siglo XIX, estableciéndose que los países de la fuente solo podrían gravar si una empresa no residente tenía en su territorio un EP. Tales reglas fueron recogidas por la Sociedad de Naciones en sus primeros modelos de convenio e incluidas en todos los tratados negociados desde entonces. Este sería, pues, un caso en que *Customary International Tax Law* deriva de los tratados pues su reconocimiento en dichos convenios conduce a la creación reglas destinadas a ser adheridas en los convenios que se firmen en adelante y se vuelven “ampliamente aceptados”<sup>1143</sup>, y obligan a los Estados que no tienen suscritos tales convenios. Esto se aprecia ahora cuando con la economía digital, el concepto de EP ha quedado obsoleto, y sin embargo los países no se animan a desconocer o dejar de aplicar dicha las reglas EP<sup>1144</sup>, aun en el caso de países anglosajones en los que los

---

<sup>1141</sup> Como explica el autor, si se grava a los residentes por la fuente mundial y a los no residentes por las rentas por el criterio de la territorialidad de la fuente, es posible que los residentes creen sociedades fuera y a través de ellas obtengan dispongan de sus rentas de fuente extranjera. En dicho supuesto al residente no se le podría gravar, jurídicamente no es quien obtiene la renta extranjera; y a la sociedad no residente tampoco se le puede gravar pues obtiene renta de fuente extranjera. Cfr. Avi-Yonah, 2019a, p. 4.

<sup>1142</sup> Cfr. Avi-Yonah, 2019a, p. 5.

<sup>1143</sup> Cfr. Avi-Yonah, 2019a, p.2.

<sup>1144</sup> Pone como ejemplo, el caso del Reino Unido, país que advertido de los esquemas de planificación que permitían esquivar las reglas del establecimiento permanente (la economía digital permite ganar miles de millones en una jurisdicción fiscal sin tener activos, empleados o incluso ventas directas allí) optó por la

tratados internacionales solo requieren de una ley para implementarse, con lo que también para ser anulados solo basta una ley posterior del Parlamento. En el caso del Reino Unido, al aplicar su “*Google Tax*” se aprecia que se sintió “obligado” por el estándar vigente del EP, pues de lo contrario no hubiera optado por diseñar y aplicar otro impuesto tan complejo para no incumplir la costumbre internacional sobre el tratamiento EP derivado de los tratados<sup>1145</sup>.

Respecto del “*Arm’s Length Standard*”, explica Avi-Yonah (2019a) que fue creado en 1930<sup>1146</sup> y está incorporado en los artículos 7 y 9 de los CDIs, prescribiendo que cuando se deba establecer las ganancias entre empresas vinculadas, estas deben ser tratadas como si realizaran operaciones con terceros independientes. Señala el autor que sobre el estándar de “*Arm’s Length*” se ha dicho durante mucho tiempo que es una costumbre internacional, sin embargo no es fácil probar que los países lo consideren obligatorio si no está reconocido en un tratado. Sin embargo, comenta un reciente caso - que involucró un reparto de costos entre empresas vinculadas, una de ellas radicada en un país con el que no se tenía suscrito un convenio<sup>1147</sup>- en el cual, EE.UU. se sintió obligado a aplicar el *Arm’s Length Standard*, a pesar de la ausencia de convenio,

---

aplicación del “*Google tax*” ( “*Diverted Profit Tax- DPT*” o “Impuesto sobre las ganancias desviadas” ), vigente desde el 1 de abril de 2015 y que se aplica con un 25% sobre las ganancias desviadas y que debieron haber tributado en Reino Unido. Este impuesto le permitió gravar a las grandes multinacionales digitales con un impuesto distinto, sin incumplir los convenios que tiene suscrito con la cláusula EP.

<sup>1145</sup> Cfr. Avi-Yonah, 2019a, pp. 6-7. Comenta también el autor, que no ha sido el mismo caso de Australia que con la aprobación de una norma contra la elusión en el impuesto a la renta en el 2015, en la práctica supuso desconocer con ella el estandar sobre EP vigente. Australia argumentó que no se trataba de un incumplimiento de sus tratados, por tratarse de una norma antiabuso, “*anti-avoidance measures to deal with ‘significant global entities’ that put in place schemes to avoid having a taxable presence*”. Vid. también [https://www.aph.gov.au/Parliamentary\\_Business/Bills\\_Legislation/bd/bd1516a/16bd045](https://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Bills_Legislation/bd/bd1516a/16bd045)

<sup>1146</sup> Como refiere, Avi-Yonah (2019a, p. 7), el también llamado principio de *arm’s length* fue creado por Mitchell Carroll en 1930. Reino Unido y EE.UU. fueron los primeros países en adoptar disposiciones sobre “precios de transferencia” para transacciones internacionales durante la Primera Guerra Mundial, fue la Liga de Naciones quien encargó, durante el periodo de entreguerras, el estudio de la coordinación del poder tributario, que dio como resultado la primera propuesta sobre convenios bilaterales y en 1928 el Primer Comité Fiscal se encargó de desarrollar los principios para la asignación de competencia fiscal y cómo gravar a las empresas transnacionales que estuvo a cargo de Mitchell Carroll por lo que se le conoce como el “*Carroll Report*”, entre las medidas propuestas sobre el uso de contabilidad separada se alinea el principio de “*arm’s length*”. Sobre el origen del mencionado principio se puede consultar: Markham, Michelle. (2005). *The Transfer Pricing of Intangibles*. The Hage: Kluwer Law International. pp. 15-18.

<sup>1147</sup> Es el caso de Altera contra el Internal Revenue Service (IRS), se discutió si los costos compartidos por las empresas del grupo podían incluir el costo de las opciones sobre acciones. Anteriormente, el IRS ya había discutido por materia similar con otra empresa -Xilinx que compartía costos con su subsidiaria en Irlanda- caso en el que perdió. En dicho caso resultaba de aplicación del convenio entre EEUU e Irlanda.

mostrando con ello la esencia de la *opinio iuris* que se requiere para fundamentar la existencia de una costumbre internacional.

Finalmente, Avi-Yonah (2019a) se refiere a la cláusula de no discriminación prevista en el artículo 24 de todos los tratados según la cual se debe dispensar el mismo trato en materia tributaria sin importar razón de nacionalidad o residencia<sup>1148</sup>. Al respecto, el autor arguye que, no obstante tratarse de una cláusula prevista por convenio que solo debe ser obligatoria entre partes, ostenta un carácter de costumbre internacional dado que se le reconoce obligatoriedad más allá de acuerdo expreso. Para demostrarlo comenta dos casos en los que los EEUU introdujo modificaciones a su normativa tributaria sin denunciar o anular<sup>1149</sup> de modo expreso la aplicación del tratado<sup>1150</sup>. A juicio del autor ello revela la fuerza y obligatoriedad de la regla de no discriminación más allá del convenio que es lo que la convertiría en una costumbre internacional.

Tras analizar estos cuatro ejemplos, Avi-Yonah (2019a) concluye en la existencia de un *Customary International Tax Law*. A pesar de que el autor reconoce que se tratan de casos relativamente limitados, su relevancia práctica se podría apreciar, sobre todo, en los casos de países donde el Derecho Internacional es superior al Derecho interno o en la

---

<sup>1148</sup> Sobre esta cláusula ver a Martín Jiménez (2009), quien opina que “la operatividad, alcance y eficacia práctica del principio de no discriminación por razón de la nacionalidad/residencia diseñado por el artículo 24 MC OCDE está bastante limitada”. Martín Jiménez, (2009). El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2008. En *Revista de Derecho Fiscal*. Universidad de Externado, julio-2009, p. 229.

<sup>1149</sup> Avi-Yonah (2019a) considera que existe una reticencia por parte de EE.UU. para afirmar que con la aprobación de sus disposiciones estaba anulando el artículo 24 de sus convenios, lo cual apoya la tesis de que se trataría de una conducta que considera obligatoria y que se siente renuente a violar.

<sup>1150</sup> La promulgación de la Sección 163(j) del IRC (*Internal Revenue Code*) original en 1989 que limita la deducción de intereses entre partes vinculadas extranjeras y que, sin embargo, EE.UU. decidió aplicar también a las “partes relacionadas exentas”, en este caso EE.UU. pudo haber determinado inaplicar el convenio determinando que el 163(j) era una excepción, mas no lo hizo así considerando la obligatoriedad de la regla de no discriminación. El segundo ejemplo es la aprobación del régimen BEAT en 2017, el cual se aplica solo a partes relacionadas extranjeras, y que para algunos supone un incumplimiento de convenios, Avi-Yonah no lo considera así pues se aplica también a los pagos estadounidenses a favor de CFC. En este caso, EE.UU. también pudo haber determinar que se trata de una norma de excepción al 24 de los convenios e inaplicarlos, sin embargo, aquí también EE.UU. se mostró reacio a anular la regla de no discriminación dando muestra de su reconocimiento de obligatoriedad.

solución de conflictos en Tribunales internacionales<sup>1151</sup>; así como en los casos en que no existiera una norma explícita o fuese contraria a una norma interna<sup>1152</sup>.

Compartimos las opiniones de Avi-Yonah, y nos decantamos por una consideración positiva acerca de la existencia de una costumbre internacional tributaria que crea reglas válidas que se incorporan con fuerza en el sistema de fiscalidad internacional. Si bien los aspectos planteados por autores como Hongler (2021), sirven para reflexionar acerca de los aspectos flacos que pueden apuntarse sobre la existencia de un auténtico *Customary International Tax Law*, también hemos manifestado tempranamente que, a nuestro juicio, debe partirse de una concepción amplia sobre el tema de las fuentes del DIT, e incluso hemos recogido la perspectiva de aquello que puede ser considerado como “fuentes invisibles”. En ese sentido, valores o idiosincrasias<sup>1153</sup> que pueden influir en prácticas comunes y reiteradas, dan cuenta de reglas que, ciertamente, no derivadas de una forma ortodoxa (en el caso de la costumbre, como se ha visto se destaca sobre todo la ausencia de una *opinio iuris* por parte de todos los Estados) pero que sí asientan lineamientos y estándares de comportamiento jurídicos extendidos a nivel global que abonan a favor de una concepción de costumbres internacionales en materia de tributación internacional. Este tema se refuerza, además, con el fenómeno del *soft law* que se trata más adelante y a nuestro juicio, ambos juntos dan cuenta de nuevas características del Derecho en un mundo globalizado que no pueden dejar de ponerse en valor.

---

<sup>1151</sup> La existencia de una costumbre internacional sería determinante en el arbitraje que Vodafone PLC mantiene con la India desde hace años por unas ganancias de capital de 2007 por las que, según la administración india se debió retener el impuesto. Vodafone argumentó que no tenía ninguna obligación fiscal por la transacción porque la transferencia de acciones se realizó fuera de la India. El Tribunal Supremo indio decidió a favor de Vodafone en enero de 2012, tras lo cual el gobierno indio modificó su normativa de modo retroactivo para gravar transferencias de activos realizadas indirectamente a través de la venta de acciones. En el procedimiento de arbitraje, Vodafone ha argumentado en su defensa que de acuerdo con la costumbre internacional no había nexo fiscal con India. Cfr. Avi-Yonah, 2019a, pp. 11-12.

<sup>1152</sup> En este segundo caso se encontrarían las otras dos situaciones comentadas por el autor en el contexto de EE.UU, cuando no exista una ley federal o un tratado vinculante; y, finalmente si la costumbre internacional existiera y fuese contraria a una ley de uno de los Estados de la Unión. Cfr. Avi-Yonah, 2019, pp. 10-12.

<sup>1153</sup> Sobre la relación entre valores y *costumbre internacional*, Hongler (2021) disiente. Para el autor, el derecho internacional consuetudinario debe ser entendido como un concepto legal positivo y las consideraciones de moralidad o justicia no deben jugar un papel crucial al revisar la cuestión de si una regla o principio se ha convertido en derecho internacional consuetudinario; aunque reconoce que con tal argumentación también significaría que el derecho internacional consuetudinario injusto podría teóricamente surgir. *Vid.* Hongler, 2019, pp. 188-189.

#### 4.2.1.3 Los principios generales del Derecho. Principios del Derecho Internacional Tributario.

Los principios generales del derecho son la tercera fuente del derecho mencionada en el artículo 38 del Estatuto de la CIJ. Como ha sido dicho, el basamento de todo orden jurídico es, en último término, la justicia, valor anterior a las reglamentaciones positivas” (Pagliari, 2004, p. 463). Los principios del Derecho son límites a la voluntad de los Estados, por lo que el ordenamiento internacional no puede finalmente conformarse solo por la voluntad estos, en ese sentido los Principios Generales del derecho consituyen pautas que dan fundamento al ordenamiento internacional<sup>1154</sup>.

Sobre los Principios Generales del Derecho, relata Hongler 2019, que existe cierto debate dentro del Derecho Internacional si estos principios son una fuente separada distinta a los Principios de Derecho interno<sup>1155</sup>, y se trata de principios que son aplicables en un marco internacional<sup>1156</sup>. Lo cierto es que estos principios deben poder ser aplicables en la relación entre los Estados. Se dice de estos principios que estos representan ser un signo de una cultura jurídica general y de larga data, y fueron incorporados en el Estatuto de la CIJ para evitar situaciones *non liquet* y limitar la discrecionalidad de los jueces, para que no se vean tentados a imponer una noción subjetiva de Justicia<sup>1157</sup>. Es del caso advertir, como bien aclara Hongler (2019) que también se ha discutido sobre la diferencia entre costumbre y principio general del derecho, aunque ambas categorías no tienen que ser excluyentes, y más bien podría resultar inapropiado tener que calificar toda regla no escrita como una de esas dos categorías. Por el contrario, señala el autor que en el casos, justamente el tratarse de un Derecho Internaciona General representa, justamente, que puede cumplir los requisitos de ambos<sup>1158</sup>.

---

<sup>1154</sup> Pagliari, 2004, pp. 463-464.

<sup>1155</sup> Sobre si los principios tributarios generalmente admitidos también tienen vigencia en el DIT, Borderas y Moles (2008) los consideran como “una orientación y una interpretación de las normas en el ámbito internacional entre países con una cultura jurídica parecida y con unos sistemas jurídicos con una tradición similar” (p. 36). En ese sentido, legalidad tributaria, reparto justo de la carga tributaria (generalidad, igualdad, capacidad económica, proporcionalidad, progresividad, no confiscatoriedad).

<sup>1156</sup> Hongler, 2019, p. 189.

<sup>1157</sup> Hongler, 2019, p. 190 y autores citados.

<sup>1158</sup> Hongler, 2019, p. 190.

Al buscar aquellos principios que pueden ser considerados como fuente del DIT, López Espafador (2013b) propone la siguiente metodología: “intentando localizar si existe, aunque sea difícil de concretar, alguna norma de Derecho Internacional General que afecte específicamente al ámbito tributario (...) [y], analizando la forma en que algunas ideas y principios de Derecho Internacional General, aunque no específicamente tributarios, pueden afectar a la mecánica de aplicación impositiva, desde la contemplación de los intereses de distintos Estados” (p. 129, *corchete agregado*). Desde ya, para el autor, el Derecho Internacional General proporciona la base esencial en cuanto al principio de territorialidad “en sentido formal o eficacia espacial del tributo” (p. 132).

Para Hongler (2021)<sup>1159</sup> los tres Principios del Derecho que forman parte del DIT sería: el de abuso del derecho, el *estoppel* y el de conflicto de normas. En el primer caso, destaca el autor, que frente a planificaciones fiscales agresivas el principio de abuso del derecho ha tomado gran presencia, y resulta plenamente aplicable en el DIT a pesar de que no exista un único o claro concepto sobre qué entender por abuso de derecho y así viene siendo aplicado por los tribunales<sup>1160</sup>. Sin duda, existen algunos autores que sobre la base de esta falta de homogeneidad para entender cuándo se produce un abuso, desconocen el carácter de Principio general del DIT, mas no cabe duda que este sirve a descartar situaciones de injusticia, por lo que a nuestro juicio, coincidiendo con Hongler (2019, p. 197), la vaguedad de la definición puede ser incluso una fortaleza para decidir situaciones de inequidad. La prohibición de abuso de Derecho es un principio de aplicación en el DIT pues no se consienten los actos que se pretendan derivan de normas o convenios cuando sean contrarios a los fines establecidos en él. A pesar que se trate una prerrogativa, el ejercicio de cualquier facultad o derecho nunca puede resultar excesiva de modo tal que pueda afectar los derechos o la posición jurídica de los demás que ostentan similares derechos o burlando las finalidades de un determinado marco normativo.

Respecto del Principio general del Derecho que proscribe el *estoppel* (de acuerdo con esta figura, queda prohibido que se reclame un derecho sobre la base de un

---

<sup>1159</sup> Se puede consultar más desarrollado este tema en Hongler, 2019, 190 y ss.

<sup>1160</sup> *Vid.* Jurisprudencia de la Corte Suprema de la Federación Suiza de 2005, en un caso en el que se aplicaba un CDI que no contenía una específica cláusula antiabuso. La sentencia es Swiss Federal Supreme Court, A. V Swiss Federal Tax Administration, sA.239/2005, 28 November, 2005. Hongler, 2021, p. 154, nota a pie 277.

comportamiento anterior en sentido contrario <sup>1161</sup>), Hongler (2021) hace similares cuestionamientos acerca de que no existe tampoco meridiana claridad sobre su contenido puesto que su contenido exacto es disputado. Empero argumenta en el mismo el autor sentido acerca de que dicha vaguedad no puede negar su calidad de Principio general y la utilidad que se le puede dar para aplicarse en el DIT, por ejemplo, en casos en los que se discuta los términos de una zona de frontera<sup>1162</sup>. En cambio, respecto a los Principios Generales aplicables en los casos de conflicto de normas (jerarquía y especialidad) es mucho más claro que tales principios resultan necesarios e imprescindibles para dar solución a los casos de conflictos normativos en el DIT <sup>1163</sup>

Otro principio del Derecho Internacional general no tributario, pero que resulta plenamente aplicable al DIT es el caso del principio *pacta sunt servanda*. Este principio básico del derecho de los contratos, supone en materia de convenios internacionales que lo que queda pactado en ellos es de obligatorio cumplimiento para las partes. La rigurosidad con que se exige el cumplimiento de los acuerdos internacionales vela porque esta herramienta jurídica prime entre las relaciones de los Estados. En el caso de los CDI se relaciona con la aplicación de la territorialidad material de los Estados con fines de la aplicación de los impuestos a la renta y el patrimonio. El principio de buena fe, está también relacionado con la palabra que se empeña al firmar un acuerdo o convenio, y así como este se convierte en ley para las partes (*pacta sunt servanda*), se exige que su cumplimiento siempre se dé en términos de buena fe, sin que sea esperable que los Estados puedan pretender derivar interpretación maliciosa y en su beneficio.

También se ha planteado si hay un Principio general del Derecho para evitar la doble imposición. Todo conduce a que no, pues de lo contrario, como señala Avi-Yonah (2019a), este estaría en violación de modo permanente. Al menos en la UE la doble imposición no es algo expresamente prohibido en la jurisprudencia por vía indirecta o

---

<sup>1161</sup> Sobre la teoría de los actos propios se recomienda: Arrieta Martínez de Pisón, Juan. (2018). *La Doctrina de los actos propios en derecho tributario*. Cizur Menor Navarra : CivitasThomson Reuters.

<sup>1162</sup> Hongler, 2021, pp. 155-157. El ejemplo que da el autor sobre cómo en una disputa por límites de frontera puede invocarse el principio del *estoppel* se produce si un restaurante está ubicado en zona de frontera y gravado por el país A, así que tanto el país A como el país B fronterizo están de acuerdo en ello. Sin embargo, si por la realización de obras en las calles donde se ubica la frontera entre ambos países el ingeniero del país B encontrara planos antiguos según los cuales el restaurante queda en la zona del país B, y este quiere retroactivamente exigir los tributos, se aplicaría el *estoppel* para afirmar que durante años el país B sabía y consentía que el país A, cobrara dichos tributos.

<sup>1163</sup> Hongler, 2021, pp. 155-158.

negativa a través de la jurisprudencia del TJUE. Como recogió la STJUE de 14 de noviembre de 2006, C- 513-04, EU:C:2006:713, “El Derecho comunitario [...] no prescribe criterios generales para el reparto de competencias entre los Estados miembros en lo que se refiere a la eliminación de la doble imposición dentro de la comunidad. [...] Corresponde a los Estados miembros adoptar las medidas necesarias para evitar situaciones como la que es objeto del procedimiento principal, utilizando, en particular, los criterios de reparto seguidos en la práctica tributaria internacional”.

Justamente sobre los criterio de reparto del poder tributario, se ha defendido también que existe un principio de tributación única (*Single tax principle*)<sup>1164</sup> que forma parte de los Principios Generales del DIT. Sobre la base de los criterios de residencia y fuente, y el principio del beneficio, quedaría establecido que para el caso de las rentas activas la primera opción para gravar la tendría el país de la fuente y el país de residencia, por su parte, tendría la obligación de evitar la doble imposición, y a la inversa para el caso de las rentas pasivas<sup>1165</sup>. Lo importante, además, es que opere el gravamen de las rentas y no que estas queden exentas. Tal principio, también vendría a ser según Avi-Yonah (2019 a) una costumbre internacional. Sea como costumbre o como principio general, el principio de tributación única no ha estado libre de controversia y debate, y no parece tener el consenso esperado por parte de los Estados. Si bien el sistema tributario internacional ha reposado desde su formación en una regla de reparto similar, ello no permite afirmar que se trate de un Principio general ni de una costumbre internacional<sup>1166</sup>, como tampoco lo es el evitamiento de la doble imposición.

Finalmente, es preciso establecer si existe un Principio general que proscriba las conductas de los Estados cuando favorecen la elusión, o dicho de otro modo, si existe un “principio general del derecho antielusión (*tax avoidance*) y antievasión fiscal que impide

---

<sup>1164</sup> Sobre el principio único se puede revisar Avi-Yonah, R. (2015). Who Invented the Single Tax Principle?: An Essay on the History of U.S. Treaty Policy. En *N. Y. L. Sch. L. Rev.* 59, Nº 2, pp. 305-315. También, se pueden revisar los argumentos de Rosenbloom, H. David. (2007). Cross-Border Arbitrage: The Good, the Bad and the Ugly. En *Taxes- The Tax Magazine*, vol. 85, Nº 3, pp. 115-118.

<sup>1165</sup> “*The single tax principle states that cross-border income should be taxed once at the rate determined by the benefits principle. In other words, cross-border income should be taxed only once at the source-country rate for active income and at the residence-country rate for passive income. But if the preferred country (i.e., source for active, and residence for passive) does not tax, it is incumbent upon the other country to do so because otherwise, I argued in my article, double non-taxation would result, which is just as damaging as double taxation*”. Avi-Yonah, 2015, p. 306.

<sup>1166</sup> Hongler, 2019, p. 171.

la realización de comportamientos inamistosos por parte de los Estados”<sup>1167</sup>. Como hemos analizado previamente, el Principio General que viene en ayuda en la lucha contra el planeamiento agresivo y la elusión es el principio de proscripción del abuso del derecho. A ello se le puede agregar, la construcción del fundamento de principio de capacidad económica en la fiscalidad internacional<sup>1168</sup>.

#### 4.2.1.4 El soft law.

El término “*soft law*” es utilizado, cada vez con más frecuencia, en diversas ramas del Derecho<sup>1169</sup>, y suele ser mencionado como un rasgo de un fenómeno mayor como es la globalización económica, con sus efectos también directos en lo que ha venido a llamarse la “globalización del Derecho”. No obstante, y aunque se le quiera ver como una característica del Derecho de las últimas décadas, no se trata de un fenómeno reciente y desde el ámbito del Derecho Internacional Público es desde donde más estudios se han desarrollado, aunque no pueda decirse que exista un concepto unívoco o exento de discusión dentro de la doctrina.

El *soft law*, como se sabe, no está previsto de forma expresa en el artículo 38 del Estatuto de la CIJ, por lo que desde es un punto de vista formal puede decirse que no se

---

<sup>1167</sup> Borderas y Moles (2008) así lo entienden. En esa línea, los autores proponen la distinción entre “elusión de Estado” y “evasión de Estado”. En el primer concepto quedan abarcados los regímenes preferentes, especiales o excepcionales de baja o nula tributación. Y la evasión de Estado se produce cuando un Estado favorece el ocultamiento de renta o riqueza de los no residentes en él, permitiendo que así que estos tributen menos en su Estado de residencia. Cfr. Borderas y Moles, 2008, pp. 35-36.

<sup>1168</sup> A nivel europeo no existe una consagración expresa de los principios materiales de justicia tributaria y, tampoco directa del principio de capacidad económica “No obstante, de todos modos, no se puede desconocer que la dimensión constitucional del principio de capacidad económica en materia tributaria encuentra una contemplación generalizada en los Estados miembros de la Unión Europea”. López Espafador, 2013b, p. 143. Para López Espafador (2013b) si para la delimitación de los principios materiales de justicia tributaria a nivel internacional se parte de “la disciplina de los derechos fundamentales y éstos tienen una proyección mundial, más allá de la proyección europea, partir de la construcción propuesta en relación a la Unión Europea puede representar un interesante punto de partida en la dimensión internacional del fenómeno tributario en el contexto de la globalización” (p. 145).

<sup>1169</sup> Además de en el Derecho Internacional y el ámbito de la fiscalidad internacional, también en el campo de los Derecho humanos, el Derecho Laboral, Derecho del medio ambiente, el Derecho financiero, etc.

trata de una fuente del DIT<sup>1170</sup>. En ese sentido, afirma Girón Uribe (2020)<sup>1171</sup> que no se le considera fuente del derecho y que en su denominación se destaca la ausencia de un “efecto directo” u “oponibilidad” propio de las normas jurídicas. Se trata, entonces, de recomendaciones, decisiones, directrices, códigos de conducta y otras figuras, que no han sido consideradas una fuente del derecho como tal; pero, normalmente, la discusión entorno al concepto de *soft law* se sitúa en el contexto de la reflexión permanente sobre las “fuentes” del derecho internacional público (Toro, 2006).

En efecto, su presencia y relevancia en el Derecho Internacional en general es grande, y motiva el interés no solo de académicos sino también de Estados y operadores del derecho debido al notable incremento de “instrumentos jurídicamente no vinculantes”, como también se le llama que incluyen recomendaciones o directrices, principalmente de organismos internacionales, con diversos propósitos pero con resultados similares: es decir, el carácter de observancia y cumplimiento que se produce respecto de ellas.

En esa línea, aprecia Hongler (2019) que “*prima facie*” el *soft law* sí parece ser una fuente del Derecho Internacional, ya que las reglas que califican como *soft law* tienen un impacto evidente en el comportamiento de los Estados, y este último carácter es un criterio relevante para la definición del Derecho internacional. De hecho, como señala el autor, el *soft law* afecta directamente el proceso de formación de las legislaciones internas en materia tributaria de algunos Estados<sup>1172</sup>, alineándose al desarrollo que, sobre un tema en particular, ha producido el *soft law* de una organización internacional<sup>1173</sup>. Por ello, Hongler (2021), sostiene que el rasgo más característico del *soft law* es su potencia o capacidad de influir en el comportamiento de los Estados y otros sujetos, como los

---

<sup>1170</sup> Como ya hemos referido, en las concepciones más tradicionales del Derecho Internacional, el listado del artículo 38 del Estatuto de la CIJ se entiende exhaustivo, por lo que al no incluir al *soft law* este no puede ser considerado como fuente. Para otros autores, la lista no sería cerrada y entonces el problema de las fuentes del Derecho viene a depender de las distintas concepciones que se tienen del Derecho. Explica Hongler (2019) que dependerá del positivismo o del naturalismo, y finalmente de las diversas concepciones que en general se tiene del Derecho Internacional. Ver también, Vega García, Alberto. (2014). El *soft law* en la fiscalidad internacional. Tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona. p. 28 y ss.

<sup>1171</sup> Girón Uribe, Paula Andrea. (2020). La conversión del *soft law* de la OCDE en *hard law* en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. En *Revista de Derecho Fiscal, Universidad de Externado*. DOI: 10.18601/16926722.n12.05

<sup>1172</sup> Por tal razón, el mencionado autor se cuestiona acerca de cuánto ello afecta la soberanía estatal: “*Therefore, the sovereignty of states is infringed upon by forcing certain states to follow certain international guidelines*”. Hongler, 2019, p. 16.

<sup>1173</sup> Hongler, 2019, p. 50.

tribunales<sup>1174</sup>. En materia de fiscalidad internacional, se comprueba con nitidez cómo los países adecúan su comportamiento al *soft law* (reglas que pueden haber sido debatidas y decididas entre algunos pocos países), pero, a la inversa, no todos los países -solo algunos, los más poderosos- pueden influir en la formación de dicho *soft law*.

En ese sentido, cómo ha sido planteado Christians (2007), las preguntas clave giran en torno a determinar ¿Por qué los países siguen las reglas de la tributación internacional? ¿Si están obligados por algo que no es ley pero es igualmente obligatorio, o no están obligados en absoluto? Y si realmente la categorización de este fenómeno como ley ¿conlleva algún efecto práctico?<sup>1175</sup>. Sea, pues, que pueda ser encasillada dentro de una fuente tradicional del derecho o, por el contrario, se trate de una figura distinta, lo cierto e innegable es que se le reconoce capacidad de influir en el orden jurídico, sea para interpretarlo o promoviendo la creación de nuevas normas<sup>1176</sup>.

El fenómeno del *soft law* también es conocido con denominaciones como “*weak law*”, “derecho flexible”, “prederecho”, “derecho blando o en agraz”<sup>1177</sup>, y es definido por la OCDE, como parte de su política regulatoria, destacando su atributo de ser fruto de la cooperación que produce instrumentos no vinculantes, o con una débil fuerza vinculante en comparación con la ley tradicional<sup>1178</sup>.

El *soft law* es utilizado por un sinnúmero de organismos internacionales, y en materia tributaria los más frecuentes son la OCDE, la ONU, el G20 y la UE quienes usan tal instrumento en pos de conseguir objetivos de armonización o, al menos, para coordinar

---

<sup>1174</sup> Hongler, 2021, p. 158.

<sup>1175</sup> En ese sentido la autora explora la discusión en la literatura tributaria internacional que usa *hard law*, *customary law* y *soft law* en un esfuerzo por explicar estas preguntas. Algunas opiniones de consenso sobre ciertas prácticas, son calificadas como costumbre; las orientaciones de las organizaciones internacionales se tratan como *soft law*, mientras que el *hard law* se destaca como el que debe ser utilizado para promover ciertos objetivos de política tributaria. La autora concluye que en estas distinciones implícitas si hay efectos prácticos diferentes pues transmiten las expectativas sobre cómo deben o deberían comportarse los Estados frente a las normas internacionales. Por ello definir estas categorías ayuda a comprender mejor el proceso por el cual surgen, evolucionan y se difunden las leyes tributarias internacionales entre los Estados. Cfr. Christians, 2007, pp. 325-326 y 333.

<sup>1176</sup> Vega García, 2014, p. 32.

<sup>1177</sup> Vid. Toro, 2006, p. 516.

<sup>1178</sup> “Co-operation based on instruments that are not legally binding, or whose binding force is somewhat “weaker” than that of traditional law, such as codes of conduct, guidelines, roadmaps, peer reviews”. Set of Guidelines and Principles, combined with peer review mechanisms. Vid. <https://www.oecd.org/gov/regulatory-policy/irc10.htm>

diversos sistemas tributarios nacionales<sup>1179</sup>; Según Hongler (2021), una de las razones por las que *soft law* se ha utilizado cada vez mas en el DIT es porque es menos oneroso, pues se trata de reglas *soft*, menos estrictas, que evitan transitar por el proceso de negociación de tratados<sup>1180</sup>, además de que por ahorrarse vías de aprobación más largas y difíciles<sup>1181</sup>, permite adoptar o corregir respuestas de modo más rápido, alineando los ordenamientos a las situaciones prácticas que se quieren regular.

Asimismo, el *soft law* se adopta para facilitar el proceso de aplicación de *hard law* (o su cumplimiento) y para estandarizar la comprensión de los acuerdos internacionales<sup>1182</sup>, pudiendo concluirse ante tantos abrumadores usos que, si se ha desarrollado con tanta solvencia y es de utilidad y sirve a los objetivos de un ordenamiento -en nuestro caso el fiscal internacional- es porque no se cuenta con una instancia de aprobación de normas internacionales y, probablemente, aun si esta existiera, el dinamismo de la economía globalizada, igualmente, hubiera propiciado el uso de herramientas distintas al tradicional *hard law* para apurar respuestas regulatorias.

Desde una perspectiva histórica<sup>1183</sup>, la expresión “*soft law*” fue introducida en el campo del Derecho Internacional por Lord McNair, quien “trataba de describir enunciados formulados como principios abstractos, presentes en todo ordenamiento jurídico, que devenían operativos a través de su aplicación judicial” (Toro, 2006, p. 518). En ese sentido, la aproximación dada era muy diversa a la que se plantea ahora en la doctrina especializada. Precisamente, de acuerdo con la propuesta de Lord McNair se aportaba para diferenciar “entre proposiciones de *lege lata* y de *lege ferenda* y no para

---

<sup>1179</sup> Hongler, 2019, p. 50.

<sup>1180</sup> Hongler, 2021, p. 159.

<sup>1181</sup> Por eso, para Hongler (2021) desde una comprensión amplia del fenómeno *soft law* se puede decir que para su existencia no requiere de un procedimiento legislativo o quasi legislativo, por lo que para su formación no necesita la participación de los Estados (puede provenir de un organismo internacional), ni que todos los Estados lo cumplan, basta con que algunos Estados consideren que dicha regla debe ser observada. Cfr. Hongler, 2021, p. 158.

<sup>1182</sup> Lasinski-Sulecki, Krzysztof. (2022). Is Soft Law Making Hard Law Too Hard? En *Global Trade and Customs Journal*, Vol. 17, Issue 4, pp. 171.

<sup>1183</sup> Para más detalle sobre el origen del *soft law*, caracterización y el análisis de las resoluciones de organismos internacionales, revisar Mazuelos Bellido, Ángeles. (2004). En *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, N° 8. Disponible en <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>

distinguir un fenómeno complejo (...) de variaciones normativas que van desde lo no vinculante hasta lo vinculante, del "no derecho" al derecho, de lo *soft* a lo *hard*" (p. 518).

Como resulta evidente, para una comprensión adecuada del fenómeno *soft law*, es imprescindible una precisión de los términos "exigible" o "vinculante" que se suelen utilizar al definir el *soft law*, sobre todo porque en el Derecho Internacional dichos términos también tienen sus particularidades. Desde ya, como señala Hongler (2019) el uso del término "*soft*" puede ser inapropiado. Una regla puede tener un efecto duro o blando. Así, explica Hongler, puede ocurrir que "vinculante" pueda significar "exigible" pero también darse el caso que una regla de *hard law* sea vinculante mas no exigible. La exigibilidad en el campo internacional puede ser bastante débil dependiendo del tipo de regla, por ejemplo, un convenio (*hard law*) que solo es exigible entre las partes. La vinculación está en relación con las consecuencias o responsabilidad que desencadena un incumplimiento<sup>1184</sup>.

El uso de estos términos plantea un espectro de normas tributarias internacionales que deben considerarse legalmente vinculantes para otros Estados si la mayoría de los países se sienten obligados a cumplirla<sup>1185</sup>. Y a partir de ello, la diversidad de posturas sobre tal fenómeno no hace sino desplegarse. Así, se entiende por ejemplo, únicamente podrán considerarse como *soft law* aquellos instrumentos no vinculantes "relacionados, derivados o que sean la base de una obligación jurídica de acuerdo con el Derecho Internacional o el Derecho de origen interno"<sup>1186</sup>, hasta posturas más abiertas en la que se reconoce que aunque carezca de fuerza vinculante, el *soft law* no es carente de efectos jurídicos o al menos con cierta relevancia jurídica, lo que conduce a la discusión sobre "la normatividad relativa en el sistema internacional y la consecuente afrenta al modelo dicotómico tradicional" (Toro, 2006, p. 219). En esa línea, Zemanek (1988) considera que la dicotomía vinculante ("*binding*") y no vinculante ("*no binding*") no es útil para determinar la naturaleza del *soft law*<sup>1187</sup>.

---

<sup>1184</sup> Hongler, 2019, p. 214, Hongler, 2021, p. 158.

<sup>1185</sup> Christians, 2007, p.326.

<sup>1186</sup> Meyer, Timothy. (2009). Soft Law as Delegation. En *Fordham International Law Journal*, vol. 32, núm. 3, pág. 906, citado por Vega García, 2014, p. 32.

<sup>1187</sup> Cfr. Zemanek, Karl. (1988). Is the term 'Soft law' convenient? En *Liber Amicorum Professor Seidl-Hohenveldern*, La Haya: Kluwer International. p. 845 citado por Toro, 2006, p. 529, nota a pie 39.

Debe quedar claro que el cumplimiento de una regla o norma del sistema internacional no está en directa relación con el carácter *hard o soft* que esta ostente. El prestigio, consenso y espontánea observancia puede acompañar al *soft law* mientras que el *hard law* puede requerir esfuerzos diplomáticos, esfuerzos jurisdiccionales antes de alcanzar cumplimiento o nunca llegar a ser exigible<sup>1188</sup>.

Por ello, respecto del amplio espectro que se puede encontrar entre el *hard law* y el *soft law*, y con ánimo de ordenar las categorías, Hongler (2019) destaca el aporte de Goldstein et al., quienes concluyen que en los extremos se encuentran de un lado la anarquía (*no law*) y del otro y del otro el *hard law*. Esta última con su efecto obligatorio, redacción precisa y una delegación a un tercero (un tribunal) con autoridad. En el lado del “*no law*” estaría aquello sin efecto vinculante, con significado genérico y sin delegación a un tercero con autoridad. En el medio de estos extremos, se encontraría el lugar del *soft law*.

Coincidimos con Toro (2006) que una concepción muy cerrada acerca del tema de las fuentes del Derecho puede hacer perder de vista las dimensiones y propiedades de la construcción del Derecho en nuestros días. Ya hemos expresado nuestra posición amplia y flexible sobre esta materia, que coinciden, con matices, con lo mencionado por Toro (2006) cuando descarta que el estudio del *soft law* se haga desde una posición que se base en las características dicotómicas de ser o no vinculante, pues se debe valorar la naturaleza del Derecho Internacional y las nuevas estructuras que está adquiriendo el discurso jurídico.

Los autores que ponen en valor las transformaciones y cambios de paradigmas en el orden internacional y también en la fiscalidad internacional, destacan la capacidad de adaptación que debe tener el derecho frente a la interdependencia del mundo globalizado (Hongler, 2021; Toro, 2006; Christians, 2007). En esa línea, no puede dejar de reconocerse los nuevos actores en la comunidad internacional, y los productos con los que contribuyen quizás sin detenerse tanto en la nomenclatura que se usa para denominarlos y menos, en que estas sean leídas bajo las estructuras tradicionales del Derecho Internacional. Christians (2007) recomienda en similar sentido y refiriéndose concretamente a lo que corresponde al DIT que “Determinar hasta qué punto está surgiendo el derecho tributario internacional fuera de los mecanismos tradicionales del

---

<sup>1188</sup> Toro, 2006, p. 533.

*hard law* es, por lo tanto, un paso preliminar para comprender cómo se desarrollará este derecho en el futuro y quién participará en su configuración” (p. 333)<sup>1189</sup>.

#### **4.2.2 Conclusiones sobre las fuentes del Derecho Internacional Tributario.**

Hemos de concluir este acápite, destinado a la revisión de las fuentes fundamentales del régimen fiscal internacional y propiamente del Derecho Internacional Tributario, destacando lo que, en cada momento, hemos mencionado sobre la fuerte transformación que el DIT sufre en su propia conformación por los efectos que la globalización económica ha producido en esta dinámica rama del Derecho.

La proliferación de convenios tributarios, ya no solo CDIs sino que se ha abierto el camino de los convenios multilaterales; la costumbre tributaria adquiriendo presencia -e incluso impactando en decisiones judiciales- a pesar de la fuerte resistencia que puede producirse en una materia de amplio tecnicismo y dominada por el principio de legalidad; los principios generales del derecho aplicables en materia tributaria sometidos a escrutinio y, en algunos casos reexpresión; más la desbordante presencia del *soft law* que, sin embargo, obliga y condiciona el comportamiento de los Estados en materia tributaria, nos grafican esta transformación a la que nos referimos.

La cooperación internacional, como política esencial en estos tiempos globales es un elemento a considerar en los cambios que se están produciendo en el orden jurídico internacional, donde las políticas que se debaten, el posicionamiento que adquieren nuevos sujetos de la escena internacional, y también una apertura a judicializar determinadas materias, nos muestran un mayor control y menos tolerancia con algunas cuestiones que contrarían el orden internacional. Tampoco se trata que idealicemos, claro está, porque los intereses económicos siguen dominando el mercado global y también influyen y presionan por la construcción de una fiscalidad; sin embargo, hay tendencias marcadas que han supuesto revisar el ejercicio del poder tributario sin límites (con resultados de competencia fiscal entre Estados nocivos); políticas estatales que, en general, ofrecen alternativas de reducción de tributos para atraer la inversión; así como las conductas abusivas de quienes, como es el caso de las empresas multinacionales,

---

<sup>1189</sup> “*Determining the extent to which international tax law is emerging outside of traditional hard law mechanisms is therefore a preliminary step toward understanding how this law will develop in the future and who will take part in shaping it*”. Christians, 2007, p. 333.

pueden aprovechar las ventajas del orden tributario internacional no armonizado para reducir agresivamente su carga fiscal.

Hemos así concluido sobre la existencia de un régimen fiscal internacional, con reglas y principios de diversa índole, y hemos valorado la construcción de tales reglas y principios a partir del desarrollo del DIT, tanto con *hard law* como con *soft law*. Sobre este régimen internacional algunos, como Brauner (2016) sostienen que este régimen tributario internacional se basa principalmente en el *soft law*<sup>1190</sup>. Este aspecto resultará relevante para el estudio que hacemos, en el capítulo final de esta tesis sobre las fuentes que legitiman las prácticas, estándares, reglas y principios que se están desarrollando en la fiscalidad internacional para luchar de un modo cooperativo contra las planificaciones agresivas y la elusión internacional.

Finalmente, como mencionaba Micheli hace ya algunas décadas, en la comunidad internacional es fundamental que cada Estado reconozca la necesidad vital de los otros Estados respecto de los recursos tributarios que requiere, por lo que de tal planteamiento se puede derivar “una regla de cooperación en materia tributaria, que se concreta en el ayudarse unos Estados a otro para poder realizar plenamente el Poder impositivo, cuyo ejercicio constituye la vía principal a través de la cual el Estado moderno puede conseguir los medios para continuar existiendo, desarrollando sus propias actividades institucionales”<sup>1191</sup>.

### **4.3 Fiscalidad internacional y el elemento de convergencia por la lucha anti elusión.**

La fiscalidad internacional, las reglas y principios que componen lo que se denomina el régimen tributario internacional (*International tax regime*), según venimos explicando, se aplica, actualmente, en un contexto mundial donde los actores principales son, de un lado, los Estados, con una soberanía tributaria limitada y, del otro lado, los contribuyentes globales, donde son protagonistas las multinacionales empoderadas por las facilidades que tienen para organizar sus actividades transfronterizas a un bajo costo fiscal.

---

<sup>1190</sup> Brauner, 2016, p. 978.

<sup>1191</sup> Micheli, 1965, p. 229, citado por López Espafador (ed.). (2020). Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea. Madrid: Dykinson, p. 165.

El mercado globalizado y la economía digital brindan innumerables fórmulas para movilizar capitales y utilidades empresariales, para beneficiarse de una tributación exigua. La estructura organizacional y las cadenas productivas de bienes y servicios pueden tener, al día de hoy, una segmentación a través de diversas jurisdicciones<sup>1192</sup> y una complejidad en su construcción que solo se explican por las ventajas financieras y fiscales que persiguen dichas empresas.

Con las posibilidades que existen para desmaterializar las operaciones transfronterizas, los criterios tradicionales para vincular las rentas con los Estados han caído en grave crisis<sup>1193</sup> y surgen dudas para determinar a qué Estado le corresponde el derecho a gravar los beneficios obtenidos o, lo que es lo mismo, a qué jurisdicción le asiste el derecho para gravar la capacidad económica -en los casos que dicha capacidad pueda ser indentificable, determinable y perseguible con relativa facilidad- o, cómo hacer, en algunos casos, siquiera para detectarla cuando queda diluida por los esquemas empresariales utilizados.

(...) los principios comunes de distribución de la competencia tributaria entre naciones, inspirados en las experiencias nacionales, parecen no haber seguido el ritmo de evolución del entorno empresarial. Las normas internas de tributación internacional y las normas internacionalmente acordadas se refieren todavía a un entorno económico caracterizado por un menor grado de integración económica transfronteriza, y no al entorno actual de los contribuyentes globales,

---

<sup>1192</sup> Hay dos aspectos estructurales para el funcionamiento empresarial, destaca Sánchez (2008): el primero, “la organización productiva a partir de un centro de decisión y propiedad (*headquarter*) (...) la propiedad es la que detenta el poder absoluto y exclusivo de decisión. Este poder se ejerce sobre un conjunto organizado territorialmente de asentamientos productivos articulados, funcional y territorialmente, dentro de una estructura definida desde el centro de decisión empresarial.” En el caso de las multinacionales adquieren diversas formas de organización sobre la base de la funcionalidad y territorialidad, concretamente, “la territorialidad vinculada a la funcionalidad de los asentamientos de cada una de las unidades productivas en las que se divide y articule el conjunto de la empresa multinacional. Por las razones ya apuntadas, la lógica multinacional se concretará en asentamientos dispersos por el planeta, en coherencia con cada estrategia empresarial global. Las posibilidades que abre la división internacional del trabajo y de la producción están en la base del potencial de dispersión mundial de las distintas unidades productivas.” Vid. Sánchez, Joan-Eugeni. El poder de las empresas multinacionales. *Diez años de cambios en el Mundo, en la Geografía y en las Ciencias Sociales, 1999-2008. Actas del X Coloquio Internacional de Geocrítica*, Universidad de Barcelona, 26-30 de mayo de 2008. Disponible en <http://www.ub.es/geocrit/-xcol/449.htm>.

<sup>1193</sup> Sin olvidar que las reglas tradicionales de atribución de jurisdicción tributaria para los países desarrollados se sustentan, preeminentemente, en el principio de residencia, que claramente les favorece al tratarse de países exportadores de capital, este criterio deviene en insuficiente si con el diseño de los esquemas funcionales de las multinacionales la residencia de las empresas se traslada a otras jurisdicciones. Y en cuanto al criterio de territorialidad de la fuente, este pierde eficacia cuando la desmaterialización de operaciones no permite localizar con justeza dónde se localiza la fuente productora de la renta. Ante ello, se sabe que las multinacionales generan riqueza a lo largo del escenario mundial, pero lo que no está claro es cuánto de esa riqueza le corresponde a cada Estado.

caracterizado por una importancia cada vez mayor de la propiedad intelectual como factor de creación de valor y por la constante evolución de las tecnologías de la información y la comunicación<sup>1194</sup>.

Por todo ello, y aunque en la fiscalidad internacional actual aun subsiste la preocupación por eliminar o atenuar los efectos nocivos que se pueden producir por los casos de doble imposición o múltiple imposición (motivaciones de orden económico que originalmente movilizaron a los Estados para producir las reglas del régimen tributario internacional que podríamos denominar como *clásico*), los intereses de los Estados se han vuelto hacia la defensa que les toca hacer de sus ingresos tributarios gravemente afectados por las oportunidades “de escape” que brindan las nuevas formas de organizar los negocios en un mercado integrado y con las facilidades de la economía digital<sup>1195</sup>.

En efecto, si bien las deficiencias y distorsiones económicas que se pueden producir por la doble imposición, no han sido superadas, las condiciones objetivas de la escena económica internacional antes descrita aunadas a las características de los sujetos globales actuales, y su forma de hacer negocios, han transformado el interés de los Estados, dirigiéndolo hacia asuntos más alarmantes relacionados con la lucha contra la evasión y la elusión fiscal internacional, fenómenos indeseados que se han visto favorecidos y potenciados por las condiciones de la economía mundial de las últimas décadas<sup>1196</sup>.

---

<sup>1194</sup> OCDE, 2013a, p. 7.

<sup>1195</sup> Los Estados adquirieron la convicción sobre lo injusto que resultaba que gracias a las oportunidades del mundo globalizado las empresas dejaran de pagar la parte que les corresponde en el reparto de los tributos. Las empresas adquieren la posibilidad de brindar productos y servicios sin ubicarse físicamente en los países con lo cual evitan pagar los impuestos en dichas jurisdicciones. Ante ello, los Estados reaccionan y lo consideran injusto y equivocado. En esa línea se encuentra lo dicho por el ministro de Hacienda de UK George Osborne en el 2014: “(...) *with these opportunities we have seen new problems too when it comes to making sure companies are paying their fair share of tax. Aggressive tax planning by some digital businesses has given them an unfair advantage over their competitors. The ability of some companies to deliver products and services into a market, without the need to physically locate there, means that under current rules they can pay little or no tax on profits made in the UK. That is unfair and wrong.*” En HM Treasury and HM Revenue & Customs. (2014). *Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD Project for countering Base Erosion and Profit Shifting*, p. 3.

<sup>1196</sup> El Informe de la OCDE sobre Lucha contra BEPS del 2013, se puede leer: “Además, la importancia creciente del sector servicios dentro de la economía, y de productos digitales que a menudo se suministran por Internet, ha facilitado mucho que las empresas localicen muchas actividades productivas en ubicaciones geográficas distantes de la ubicación física de sus clientes. Estos fenómenos se han exacerbado por la creciente sofisticación de los planificadores de impuestos a la hora de identificar y explotar las oportunidades de arbitraje legal y de explorar los límites de una planificación fiscal aceptable, proporcionando así a las multinacionales más confianza a la hora de adoptar posiciones fiscales más agresivas” (OCDE, 2013a, p. 8).

Ello ha llevado, en pocos términos, a focalizar el debate sobre la tributación internacional a la tensión que se produce entre hacer primar las consideraciones económicas (eficiencia) o preferir la equidad del sistema, impidiendo que la carga tributaria de las empresas sea acomodada por ellas a sus propios intereses, sin atender a un reparto justo de las cargas fiscales.

Como ya se ha mencionado, la fiscalidad internacional tuvo su germen en la búsqueda de la eficiencia del mercado internacional, en el favorecimiento del comercio transnacional y la búsqueda de la neutralidad<sup>1197</sup> y todo visto desde la óptica de los países desarrollados, países exportadores de capital. Y en esa búsqueda, no se dimensionó —pues existían otras características del mercado internacional— que las actividades transfronterizas pudieran llegar a ser vehículos para erosionar las bases imponibles.

El régimen tributario internacional se construyó en un contexto preglobalización por lo que la poca o nula articulación entre los ordenamientos de cada país producía espacios de acción muy amplios para las planificaciones de las empresas multinacionales<sup>1198</sup>, las que para desarrollar sus actividades, estudian con meticulosidad los regímenes de las diferentes jurisdicciones para estructurar sus operaciones, usándolos con una deliberada planificación en búsqueda de los ahorros tributarios mayores.

Esta planificación, la búsqueda de las mejores condiciones tributarias en cada jurisdicción, como hemos visto en el capítulo 2, no conlleva en sí misma una conducta cuestionable. La obtención de un ahorro fiscal, ahí donde es posible y siempre que se actúe dentro de la legalidad, no conlleva una actuación cuestionable.

---

<sup>1197</sup> En efecto, los primeros debates que surgieron en la fiscalidad internacional estuvieron marcados por la posible falta de neutralidad, con la consecuente afectación a la eficiencia, que la interacción de los sistemas tributarios podía ocasionar, de ahí que la mayor preocupación estuviera en atenuar o eliminar la doble imposición, buscando la neutralidad económica tanto para la exportación como para la importación de capitales. Como explica, Weffe (2017) el paradigma de la evitación de la doble imposición, “De impronta liberal (...) privilegia la neutralidad en el flujo de capitales como técnica de medición de la real capacidad contributiva de los sujetos que se encuentran en situaciones transfronterizas, favoreciendo así al libre mercado y la internacionalización de las operaciones económicas frente a las exigencias de la igualdad y de la generalidad de la imposición en el ámbito interno de los Estados.” Weffe, 2017, p. 6.

<sup>1198</sup> Es necesario precisar que, evidentemente, no toda planificación o forma de desempeñar las actividades de una empresa multinacional entraña en sí misma una forma de operar cuestionable. De hecho, uno de los “beneficios atribuibles al esquema multinacional de negocios está, naturalmente, el de la optimización de las cargas fiscales. En efecto, la EMN es manifestación práctica de la autonomía negocial en su relación con el Derecho tributario, vínculo (...) que fundamenta axiológicamente la posibilidad de empleo de la libertad contractual para adoptar las opciones de organización empresarial más económicas a efectos tributarios.” Weffe, 2017, p. 6.

Los problemas empiezan cuando las planificaciones fiscales conducen a diseñar operaciones complejas de inversión y movilización de capitales, o cuando usando la tecnología las estructuras que se escogen consiguen desmaterializar las operaciones, o se utilizan esquemas de organización de las empresas o de producción de bienes y servicios que favorecen la elusión tributaria. En esos casos, no solo se constata un desfase normativo (la reglas vigentes no son capaces de capturar las formas en se presentan o en que discurren las expresiones de capacidad económica) sino que las reglas y principios del régimen internacional se aprecian carentes de eficacia, luciendo, más bien, como un régimen injusto e inequitativo<sup>1199</sup>, además de que –como ha reconocido la OCDE- podría tratarse de estrategias de planificación ilegales, aunque la mayoría no lo sean (OCDE, 2015b).

Por otro lado, en un primer momento, tampoco se había tomado consciencia de los problemas de “doble no imposición” o “desimposición global”, situación en la que se aprecia que, por las asimetrías en la regulación tributarias de algunas materias se consigue no tributar en ningún territorio, situación que “no es deseable desde la perspectiva de principios constitucionales de justicia tributaria, y además, puede revelar una situación de fraude y abuso, generando una tributación incoherente a nivel global”<sup>1200</sup>.

En suma, las consideraciones sobre la justicia y la equidad del orden tributario internacional no habían sido puestas en cuestión sino hasta hace pocos años cuando empezó a cambiar la percepción acerca de la libertad absoluta con la que estaban actuando las multinacionales que, sin miramientos, hacían uso del orden internacional vigente para beneficiarse de esquemas empresariales que, prácticamente, tornaban en minúsculos sus

---

<sup>1199</sup> “A la vez que las empresas multinacionales instan a los Estados a cooperar en la elaboración de normas internacionales para evitar la doble imposición derivada de las divergencias existentes entre las normas tributarias internas, también aprovechan con frecuencia las divergencias existentes en esas normas tributarias internas y en las normas internacionales para suprimir o reducir considerablemente su tributación” (OCDE, 2013a, p. 8).

<sup>1200</sup> Barreiro Carril, Ma. Cruz. (2016). La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era *post-BEPS*. En *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, N° 15, p. 11. Estas situaciones de doble no imposición o desimposición global se producen, como explica Barreiro, en los casos de dividendos dependiendo de la calificación que los Estados le dan a este rendimiento como intereses. La OCDE en el 2013, en el Informe sobre Lucha contra erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios denunciaba el uso de los instrumentos financieros híbridos (con características de dividendos e intereses) para conseguir esta desimposición” a nivel global. A nivel jurisprudencial en España, el Tribunal Supremo se ha pronunciado en diferentes ocasiones afirmando que la normativa que apunta a evitar la doble imposición no puede nunca traducirse en desimposición. *Vid.* STS de 24 de febrero de 2016 (RJ 2016, 1375, recurso 4044/2014).

resultados gravables por los Estados<sup>1201</sup>, dejando expuesto cómo la incidencia real de los impuestos terminaba recayendo en los asalariados y no en los grandes capitales ni en las grandes empresas, ambos con más facilidades para deslocalizarse y encontrar vías de menor o nula tributación<sup>1202</sup>. Un régimen internacional que estuviera promoviendo semejante resultado no podía, pues, sino evidenciar una inversión y alteración de las reglas mínimas de la equidad que es un elemento consustancial a cualquier idea de tributación.

Así, la proliferación de esquemas de evasión y elusión fiscal de los últimos años revela las dimensiones globales de un problema, cuya envergadura no se esperaba<sup>1203</sup> y que anula los objetivos de aplicación efectivas de las leyes tributarias dentro de los ordenamientos así como afecta a los acuerdos o convenios que en materia fiscal vinculan a los países, merma los recursos fiscales y subvierte los criterios que debieran gobernar la tributación dejando en las posiciones más onerosas no a los más ricos, sino a quienes no tienen acceso a comprar asesorías especializadas en reducir la carga tributaria con mecanismos de planificación tributaria excesivos<sup>1204</sup>.

---

<sup>1201</sup> En este cambio también contribuyó la crisis financiera del 2008 que al poner en jaque los recursos estatales, alertó a los Estados sobre los grandes beneficios de multinacionales que al final no estaban tributando en ninguna jurisdicción. Así, por ejemplo, la percepción sobre los denominados paraísos fiscales cambió. Hasta antes de la crisis estos eran percibidos como algo más bien exótico y “frecuentados por celebridades, gánsteres y aristócratas adinerados”. Pero esta percepción cambió, constatando que el fenómeno de los paraísos fiscales era más grande e importante para la economía global de lo que se había pensado, y que no necesariamente se encontraban donde se creía. *Vid.* Shaxson, Nicholas. (2019). Tackling Tax Heavens. En *Finance and Development*, Vol. 56, N° 3, International Monetary Found, p. 7.

<sup>1202</sup> Explica Fernández Amor (2017) que el fenómeno de la deslocalización facilita “que la mayor parte del gravamen pueda recaer sobre aquellas manifestaciones de riqueza que no tienen capacidad de traslado. En particular, entre este tipo estará la producida por medio del trabajo dependiente convirtiéndose en la fuente fundamental de recursos para cubrir el gasto público” Fernández Amor, J.A. (2017). La ordenación del poder tributario estatal como paso hacia la justicia tributaria en Europa. En García-Herrera B., C. (coord.). *Documentos de Trabajo 14/2017*, Instituto de Estudios Fiscales, p. 133.

<sup>1203</sup> Para ser precisos, en la década de 1970 el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE ya había mostrado su preocupación por el uso indebido de los CDI, por lo que se puede afirmar que las prácticas abusivas de las multinacionales estaban ya sobre la mesa y eran motivo de preocupación de los Estados. Cfr. Serrano Antón, Fernando. (2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. En *Derecho PUCP*. Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP, N° 72, p. 49. En el 2015, la OCDE advierte de la existencia de más de 3.000 CDI que contribuyen a incrementar las posibilidades de uso fraudulento al combinarlos con las ventajas de las diferentes legislaciones fiscales. Los CDI han sido eficaces en el propósito de evitar la “doble imposición”, pero también han creado un escenario ideal para generar una “doble desimposición” o una imposición inferior a la buscada por el legislador. OCDE (2015a). Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Informes Finales 2015, OCDE. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

<sup>1204</sup> Esta situación no es una mera especulación. La OCDE había puesto en el debate, incluso antes de que se planteara el proyecto BEPS, sus cuestionamientos acerca de la agresividad con la que las empresas llevan

Como se ha estudiado, la elusión fiscal implica una manipulación inaceptable de las operaciones que realizan los contribuyentes con la finalidad de escapar a la normal aplicación de la ley tributaria o para obtener ventajas fiscales a las cuales no se tiene originalmente derecho. Las transacciones efectuadas bajos esquemas elusivos revelan el comportamiento de los sujetos que realizan arreglos complejos y de alta sofisticación únicamente con el propósito de minimizar su carga tributaria.

La elusión tributaria, conseguida transitando económica e interesadamente por diversas jurisdicciones<sup>1205</sup>, afecta de modo directo y en gran dimensión la capacidad de los Estados para recaudar suficientes ingresos que deberían estar comprometidos en proporcionar bienes y servicios públicos<sup>1206</sup>, por eso se dice que afecta directamente a los objetivos de desarrollo<sup>1207</sup>.

---

a cabo sus esquemas de planificación, reconociendo, además, los problemas de equidad que ello genera (Por citar un ejemplo, en 2011, la OCDE publicó un informe sobre iniciativas de transparencia y declaración *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* - Lucha contra la planificación fiscal agresiva mediante la mejora de la transparencia y la presentación de información), y atribuye una relación directa entre el socavamiento de la competencia y la posibilidad de las grandes empresas con operaciones transfronterizas de contratar asesorías fiscales sofisticadas, así “podrán aprovechar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y, de esta forma, se beneficiarán de ventajas competitivas no deseadas, en comparación con empresas que operan mayoritariamente a escala nacional” (OCDE, 2013a, p. 61).

<sup>1205</sup> Sostiene Rosembuj (2013) que se puede hablar de una “renta transeúnte que carece de Estado o es vagabunda, circulando a lo largo y ancho del mundo con virtual inmunidad e impunidad”. El autor utiliza esa denominación para explicar que las multinacionales con el objeto de conseguir una doble no sujeción utilizan “mecanismos plurales de elusión” para minimizar el pago de impuesto, y son estos mecanismos elusivos los que producen estas rentas transeúntes. Cfr. Rosembuj, Tulio. (2013). La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios. En *El Fisco*, N° 204, versión digital disponible en <https://bit.ly/2qWw6kK>.

<sup>1206</sup> “El fenómeno de la deslocalización y, junto a él, el de la competencia fiscal entre Estados con el objeto de atraer inversiones sitúa a un Estado impositor en una difícil tarea: la de mantener los niveles de prestaciones que le caracterizan con una base imponible que puede variar de forma importante en función de la circulación de la riqueza” (Fernández Amor, 2017, p. 133). La tarea es aun más difícil, comenta el autor, si se toma en cuenta que los Estados, en el orden interno, debe ajustarse al marco jurídico europeo que promueve unos derechos como la libre circulación y el libre establecimiento que favorecen la deslocalización, en ese sentido concluye que “Puede ligarse, por tanto, una debilidad paradójica del principio de justicia en la distribución de las cargas públicas con la efectividad de las libertades europeas cuyo objetivo es la libre competencia en un mercado abierto (p. 133). La jurisprudencia del TJUE ha dejado sentado que estas libertades pueden sufrir restricciones si se justifican en razones de interés general reconocidas por el Derecho de la Unión (Sentencia en el caso Comisión Europea contra República Federal de Alemania, de 16 de abril de 2015; en similar sentido, la sentencia del caso Futura Participations SA, Singer y Administration de Contributions, de 15 de mayo de 1997; y la sentencia *Lammers & Van Cleef NV y Belgische Staat*, de 17 de enero de 2008, en la que expresamente ese interés general se identifica con el propósito de combatir los montajes artificiales de carácter fiscal para eludir la legislación tributaria. Cfr. *Ibid*, pp. 133-134).

<sup>1207</sup> Existe un evidente relación entre la tributación y el desarrollo pues solo sobre la base del uso de los recursos fiscales es que los Estados de los países en vías de desarrollo pueden acercarse a los niveles de los países desarrollados. La falta de recursos tributarios que plantean la elusión y la evasión tributarias ponen

El fenómeno elusivo representa, pues, una amenaza para los objetivos de construir una sociedad global donde se realicen los valores democráticos que socialmente se defienden así como los objetivos de equidad, redistribución de la riqueza, mayor igualdad y bienestar que los Estados están llamados a procurar a sus ciudadanos. Todos estos derechos, principios y valores conforman un núcleo duro elemental que comparten los ordenamientos constitucionales, que se agrupan en el ideal de justicia tributaria, se ven amenazados y postergados por las maniobras elusivas que niegan recursos a los gobiernos.

Pero no solo eso, la elusión vista como un fenómeno que atraviesa fronteras, no solo debilita la recaudación de cada Estado particular, sino que se convierte en una herramienta de complicidad en beneficio de un pequeño grupo de empresas que buscan desprenderse de su carga tributaria a cualquier costo y adquirir una competitividad que se construye a costa de reducir su carga fiscal a expresiones mínimas para situarse comercialmente en mejores condiciones<sup>1208</sup> a expensas de recaudación tributaria de diversas jurisdicciones y

---

en jaque el financiamiento de las arcas públicas y condena a los países en vías de desarrollo a cumplir sus objetivos de mejora, más aun si se tiene en cuenta las grandes brechas de ingresos que existen entre ambos grupos de países (más del 40% del PIB de los países desarrollados versus un 18% que representan los ingresos del PBI de los países en vías de desarrollo, según datos del FMI del 2011. Vid. Fiscal Affairs Department: *Revenue mobilisation in developing countries, 2011*. Disponible en <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2011/030811.pdf>), por ello un sistema de fiscalidad internacional que favorezca que estas condiciones se mantengan es injusto.

De acuerdo con los datos de la Comisión Económica para América Latina y el Caribe (CEPAL) de las Naciones Unidas “Los ingresos fiscales de la región siguen siendo insuficientes para financiar el logro de los Objetivos de Desarrollo Sostenible. Una de las principales barreras para la movilización de recursos internos es el alto nivel de evasión fiscal y los flujos financieros ilícitos. La última estimación (...) sugiere que el costo de la evasión y la elusión fiscal en América Latina alcanzó un 6,3% del PIB en 2017, cifra equivalente a 335.000 millones de dólares. La CEPAL estima también que los flujos financieros ilícitos que salen de la región como consecuencia de la manipulación de precios del comercio internacional de bienes alcanzaron los 85.000 millones de dólares en 2016, monto equivalente al 1,5% del PIB de América Latina y el Caribe.” Vid. CEPAL. (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*, p. 7. Disponible en [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_es.pdf). Por todo ello, y tal como es reconocido por Naciones Unidas la política tributaria no solo decide los recursos con los que van a contar los Estados sino que impacta en múltiples dimensiones de los objetivos del Desarrollo planeados hasta el 2030, como la desigualdad, pobreza y el bienestar de las mujeres, ancianos, jóvenes y otras poblaciones vulnerables. Cfr. Noticias ONU: *Combatir la evasión fiscal ayudará a financiar el desarrollo sostenible en América Latina*, recurso en línea <https://news.un.org/es/story/2019/03/1453471>.

<sup>1208</sup> Las multinacionales son quienes mejor y más partido pueden sacar de las planificaciones fiscales agresivas que dejan sus niveles de tributación mínimos. Estas planificaciones además de tener una alta sofisticación requieren operaciones y esquemas que se despliegan a nivel de varias jurisdicciones. Ello, ciertamente, les da niveles de ahorro que las vuelve más competitivas, en desmedro de las empresas nacionales que quedan en posición de no poder acceder a tamañas reducciones de costes tributarios. Una situación como esta pone en evidencia la alteración que se produce en un orden tributario racional y justo donde todos en la medida de su capacidad económica o su generación de riqueza debe contribuir al pago de tributos, y no que sea privilegio solo de algunos que el coste de los impuestos dependa del nivel de sofisticación con el que se revisten las operaciones económicas.

en un accionar que consagra la inequidad absoluta del sistema que permite que grandes fortunas puedan tributar con márgenes diminutos<sup>1209</sup>.

Estos comportamientos empresariales fueron severamente cuestionados por la prensa y por diferentes organizaciones civiles y no gubernamentales, tal como da cuenta la OCDE en su Informe del 2013 sobre Erosión de bases imponibles y traslado de beneficios

Artículos periodísticos de reciente publicación como el de Bloomberg “The Great Corporate Tax Dodge”, el del New York Times “But Nobody Pays That”, el del The Times “Secrets of Tax Avoiders” y el de the Guardian “Tax Gap”, son algunos ejemplos de la atención mayor que los principales medios de comunicación prestan a las cuestiones tributarias de las empresas. La sociedad civil y las organizaciones no gubernamentales (ONG) también se han manifestado a este respecto al examinar cuestiones tributarias muy complejas a veces de una forma simplista, y al acusar a las normas sobre precios de transferencia basadas en el principio de plena competencia de ser la causa de todos estos problemas (OCDE, 2013, p. 15).

Esta situación puso sobre alerta a los países y desde hace más de una década en diversos estudios y foros de discusión, el debate se ha centrado en las planificaciones tributarias excesivas de las multinacionales, en la elusión, la pérdida de recaudación de los Estados y las nuevas medidas a adoptar en el campo de la fiscalidad internacional para conseguir una tributación más justa a nivel global.

El impacto de las cifras que dan cuenta del daño que producen las planificaciones fiscales abusivas no hacen sino confirmar el impulso de los Estados por dar, por fin, con soluciones a este grave problema<sup>1210</sup>. Así, la prensa también ha colaborado en difundir

---

<sup>1209</sup> A la larga, es posible afirmar que más temprano que tarde, todos como contribuyentes, terminamos siendo afectados por las externalidades negativas y la afectación a la equidad que produce el comportamiento de las multinacionales en el orden tributario internacional: la inversión en las reglas del reparto justo de la tributación no deja indemne a nadie. Tener que asumir una mayor carga fiscal para compensar la disminución que provocan las maniobras elusivas, es por lo menos el punto de inicio. Pero no solo eso, sino que el menor nivel de servicios estatales como consecuencia del recorte de los presupuestos públicos y la pérdida de capacidad de gasto estatal genera un impacto nocivo en la sociedad en su conjunto.

<sup>1210</sup> En el caso de España, en estudios del 2011, estaba ubicado en el puesto décimo entre los Estados con más pérdidas en recaudación por razones del fraude fiscal, lo que equivale a un 22,5% del PIB, según datos de Tax Justice Network. Cfr. Tax Justice Network (2011). *The cost of tax abuse. A brief paper on the cost of tax evasion worldwide*, disponible en: [http://www.tackletaxhavens.com/Cost\\_of\\_Tax\\_Abuse\\_TJN\\_Research\\_23rd\\_Nov\\_2011.pdf](http://www.tackletaxhavens.com/Cost_of_Tax_Abuse_TJN_Research_23rd_Nov_2011.pdf)

los elevados márgenes de desequilibrio fiscal que ocasiona el accionar de las multinacionales

Los expertos calculan que las pérdidas de recaudación en todo el mundo por la ingeniería fiscal de las multinacionales se pueden elevar a entre 100,000 y 240,000 millones de dólares anuales, o lo que es lo mismo, entre el 4 y el 10% de los ingresos de los impuestos sobre los beneficios de las empresas a escala mundial” (El G-20 declara la guerra a la evasión fiscal de las multinacionales”, *ABC*, 25 de septiembre de 2017<sup>1211</sup>).

Es así que, se puede afirmar que la presión social y mediática<sup>1212</sup> ha conducido a que los organismos internacionales y, en particular la OCDE, hayan formulado propuestas para hacer frente a este problema, y “ha supuesto un motivo de excusa para que se propugnara un cambio en la estrategia global contra lo que se ha dado en denominar planificación fiscal agresiva” (Cruz Padial, 2016, p. 35). Una fuerte sensación de insatisfacción se instaló a nivel mundial, en las distintas administraciones tributarias y naciones involucradas en los agresivos planeamientos que estas empresas habían realizado, lo que produjo, por tanto, una mirada más detenida hacia ellas con las consecuencias de haber conseguido reunir el interés común por combatir las.

La fiscalidad internacional actual se concentra, pues, en una lucha que pretende y exige ser coordinada por los Estados para detener aquellas conductas que se consideran nocivas dentro de la práctica tributaria<sup>1213</sup> y que merman, de modo indebido, los recursos tributarios de los Estados alterando la justicia tributaria que debe primar no importa si se trata de tributar local o internacionalmente.

---

<sup>1211</sup> Disponible en [https://www.abc.es/economia/abci-g-20-declara-guerra-evasion-fiscal-multinacionales-201609112318\\_noticia.html](https://www.abc.es/economia/abci-g-20-declara-guerra-evasion-fiscal-multinacionales-201609112318_noticia.html)

<sup>1212</sup> Esta presión social y mediática, es la misma que los autores señalan como el origen remoto del primer documento BEPS. Esta fuerte presión surgió por los escandalosos casos de multinacionales como Starbucks, Google, Apple, Microsoft, Facebook, Amazon que fueron objeto de acusaciones por no pagar suficientes impuestos. Ver por todos, García Novoa, 2015, p. 46 y el trabajo de Hans van den Hurk “*Starbucks versus the People*”, publicado en el N° 68 del Bulletin of International Taxation. 1, 2014, Journals IBFD.

<sup>1213</sup> “*Tax avoidance and aggressive tax planning by MNEs is an international issue that will require a comprehensive and coordinated approach to come up with effective international solutions.*” HM Treasury and HM Revenue & Customs. (2014). *Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD Project for countering Base Erosion and Profit Shifting*, p. 5.

### **4.3.1 La planificación fiscal agresiva y la elusión: elemento común para una nueva fiscalidad internacional.**

Hemos dejado claro que, en el momento actual, la tributación internacional (sea que solo la entendamos como las normas internas de cada Estado que regulan situaciones impositivas relacionadas con la generación de rentas en el exterior o con la generación de rentas domésticas por sujetos no residentes, o como aquéllas que forman parte del denominado “*international tax regimen*”) atraviesa por un proceso de transformación iniciado en la primer década de este siglo, y muchos de los ajustes que se están produciendo están siendo pivoteados por un elemento común que es conseguir restablecer una tributación que posibilite a los Estados capturar la capacidad económica que se ostenta en cada jurisdicción, luchando frontalmente contra el uso de diversos mecanismos y figuras empresariales con las que, de modo fraudulento, se consigue evitarla.

La elusión tributaria a escala internacional, que no conoce de límites ni jurisdicciones, es una consecuencia inaceptable de la globalización económica -que ha transformado la economía mundial y la forma de hacer negocios- y ha generado la exigencia de repensar los sistemas tributarios nacionales, las reglas de la tributación internacional a fin de diseñar y conseguir una mejora en la estructura de la tributación de las empresas multinacionales. En ese sentido, es claro que muchas maniobras elusivas se sirven, habitualmente, de las normas obsoletas de las que adolecen los sistemas tributarios que no se han adaptado aun a la economía globalizada del siglo XXI, lo que crea oportunidades para idear estos esquemas de elusión; por ello, se requiere dotar de mayor coherencia al orden internacional y, de ser posible, avanzar hacia una articulación de sus reglas que disminuya las posibilidades de escapar a una tributación equitativa.

Ahora bien, la necesidad de alcanzar soluciones plausibles demanda la interacción de los Estados, pues la única manera de aportar coherencia al orden tributario internacional, es que estos puedan compartir medidas efectivas que les permitan conseguir hacer tributar a las multinacionales en sus jurisdicciones cuando ello corresponda y, a la vez, colaborar para que estas no diluyan su riqueza gravable por otras jurisdicciones.

A raíz de estas cuestiones, las relaciones tributarias entre los países han estado sometidas a una gran incertidumbre al constatar que no se estaba “produciendo un reparto fiscal equitativo de la soberanía fiscal” (Cruz Padial, 2016, p. 34). En esa medida, representa un avance a destacar el hecho de que, en los últimos quinquenios, los Estados

hayan por fin asumido que sus esfuerzos independientes y particulares poco sirven, por insuficientes, para conseguir algún cambio al respecto<sup>1214</sup>.

Más aún si se parte por reconocer que existe un límite natural del denominado sistema tributario internacional relacionado con su capacidad de alcanzar efectividad y control fuera de los límites jurisdiccionales de cada Estado. En efecto, existe un grave desequilibrio porque las multinacionales actúan en todo el mundo globalizado mientras las administraciones tributarias solo pueden hacerlo en un ámbito local, por lo que es innegable que los Estados de forma independiente son incapaces de monitorear por sí solos las actividades transnacionales (Li, 2004, p. 142).

De ahí que un estándar actual de la fiscalidad internacional es el de la cooperación entre Estados para lograr medidas efectivas que concreten un ataque significativo contra las prácticas abusivas. Los Estados no solo han logrado comprender que no pueden actuar solos sino que deben hacerlo de la mano de sus pares, sino que es un nuevo desafío de la tributación internacional el superar la colaboración entre Estados a nivel bilateral y transitar hacia el multilateralismo<sup>1215</sup>.

Los procesos de transformación normativa y activa colaboración entre Estados en la tributación internacional<sup>1216</sup> tienen como propósito común impedir que se alteren los principios mínimos y básicos en los que se funda el poder impositivo como es que ahí donde hay generación de riqueza debe poder exigirse el pago de impuestos, o como el de capacidad económica que exige todos deben contribuir al pago de impuestos en proporción a la riqueza que tienen. Cualquier tributación que no se basara en esos principios sustanciales resquebraja su legitimidad.

---

<sup>1214</sup> Las palabras del ministro de Hacienda de UK, allá por 2014 eran muy claras: “(...) *the truth is that in a global economy where goods and services flow freely between countries, measures taken in Britain alone will not deal with the problem; we need global tax rules too. That is why we have been pushing, through the G8 and the G20, the European Union and the OECD, for global solutions.*” En HM Treasury and HM Revenue & Customs. (2014). *Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD Project for countering Base Erosion and Profit Shifting*, p. 3.

<sup>1215</sup> Aunque algunos países hayan tomado alguna iniciativa unilateral (es el caso de los EE.UU. con FATCA), el consenso se decanta por el multilateralismo como vía para afrontar los dilemas de la tributación internacional actual. *Vid.* Serrano Antón, 2015a, pp. 84 y ss.

<sup>1216</sup> A este proceso que implica haber pasado de un “*self-restraint* en el ejercicio del poder tributario estatal para favorecer el comercio y evitar la doble imposición internacional (...) a una pendular y progresiva inflación de las reglas imperativas de la tributación internacional, parafraseando la gráfica expresión de Jossierand.” Weffe, 2017, p. 16.

Se apuesta, entonces, por la construcción de régimen tributario internacional donde primen los valores de una tributación justa y equitativa, pero que, además, sea capaz de desechar las maniobras que busquen menguar las arcas fiscales de los Estados, aunque en este camino se requiera admitir que algunos de los principios básicos de la fiscalidad han ido evolucionando para representar mejor su contenido esencial en las nuevas circunstancias<sup>1217</sup>.

En este contexto y planteada la necesidad de emprender una reforma, la OCDE hizo eco de las propuestas del G8 y asumió una posición de liderazgo en este debate y, desde entonces, no ha cejado en su interés por discutir y proponer diversas vías de solución, dentro de las que destaca el denominado paquete BEPS, al que nos referiremos en los siguientes acápites.

Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014)<sup>1218</sup> precisan que el paquete BEPS no ha sido la única medida adoptada pues

junto a él, cabe identificar otras dos tendencias conectadas e impulsadas asimismo por el G-20 y el G-8: la promoción de la firma del Convenio de la OCDE / Consejo de Europa, en su versión de 2010, como nuevo estándar de asistencia administrativa y generalización del intercambio de información rogado, desarrollado en el contexto del «Global Forum» de Transparencia e Intercambio de Información, y la definición del intercambio de información automático como el nuevo estándar global, construido sobre FATCA, (...) acuerdo específico de autoridades competentes vinculado directamente al art. 6 Convenio de la OCDE / Consejo de Europa (p. 88).

En el seno de la UE, la recepción de estos asuntos también ha sido comprometida recibiendo todo el apoyo político del Parlamento europeo<sup>1219</sup> y de la Comisión europea,

---

<sup>1217</sup> Así, por ejemplo, se aprecia una evolución del principio de justicia tributaria pues la igualdad tributaria en términos horizontales está cediendo paso “a favor de una mayor equidad en términos de control sobre la efectividad de la imposición sobre la renta y el patrimonio; ello requiere que todo tipo de contribuyentes, con independencia de su capacidad para deslocalizar renta o patrimonio o servirse de artificios jurídicos, resulte efectivamente gravado por su renta y patrimonio global”. Vanistendael, F., (2010). Is Fiscal Justice Progressing? BIFD, vol. 64, Nº 10, 2010, citado por Calderón Carrero, 2012, p. 352, nota 28.

<sup>1218</sup> Martín Jiménez, A. y Calderón Carrero, J.M. (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final, o el final del principio?. En *Quincena Fiscal Aranzadi*, p. 114. Recuperado de <https://bit.ly/2M6y7nm>.

<sup>1219</sup> Durante el 2015, el Parlamento europeo encargó a una comisión especial el estudio de las resoluciones fiscales (acuerdos con las Administraciones tributarias) a raíz de las denuncias de los *Luxleaks* (documentos publicados por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ), que denunciaba los acuerdos secretos llevados a cabo entre el Gobierno de Luxemburgo con 340 multinacionales de 2002 a

que se involucraron y ofrecieron, a partir de entonces, propuestas técnicas para enfrentar la elusión fiscal internacional. Lo cierto es que sea mediante directrices OCDE (*soft law*) o mediante Directivas europeas, es posible identificar un conjunto normativo intenso y decidido a poner coto al avance de la elusión, apoyado, además, por la jurisprudencia que a nivel de TJUE (o, cuando ha correspondido de los Tribunales domésticos) han reforzado una línea que pretende ser inquebrantable respecto de aquello que no se puede tolerar más.

Hemos señalado, cómo el mundo globalizado la economía ha facilitado esquemas de negocios favorables para la realización de las operaciones empresariales con propósitos elusivos, mas es claro que ello no puede ser convalidado ni puede dejar indiferentes a los Estados. Los Estados más desarrollados han tomado la iniciativa en búsqueda de transformar el sistema impositivo internacional pero con el propósito de que sean medidas de consenso en la comunidad internacional, pues existe la plena conciencia de que los esfuerzos no pueden prosperar si se tratan de intentos aislados. De ello ya ha habido experiencias previas.

### **4.3.2 Países con regímenes que han propiciado esquemas de Planificación Fiscal Agresiva y las “ayudas estatales selectivas” como mecanismo de reacción en la UE.**

#### **4.3.2.1 El caso de Irlanda.**

En la escena económica europea, Irlanda recién cobra presencia con importantes tasas de crecimiento durante las décadas de los noventa, tras haber superado problemas fiscales y tras haber firmado el Tratado de Maastricht en 1992<sup>1220</sup>. En Irlanda los tipos impositivos

---

2010). La Comisión sobre Resoluciones Fiscales que presentó el 26 de octubre de 2015 su informe final con recomendaciones. A dicha fecha, se tenían identificadas las empresas consideradas como evasoras de impuestos corporativos europeos tales como: las multinacionales digitales (Amazon, Apple, Facebook), bancos (Barclays, HSBC) y otras de grandes marcas como Coca-Cola, Fiat, IKEA, McDonald's, Philip Morris, Starbucks, Wal-Mart y Walt Disney, entre otras. Sobre la base de la información que se iba conociendo, el 21 de octubre de 2015, la Comisión Europea emitió dos decisiones en los procedimientos iniciados en junio 2014, según las cuales, "Luxemburgo y Países Bajos han concedido a Fiat Finance and Trade y a Starbucks, respectivamente, ventajas fiscales selectivas". Lo que consideró como ilegal en el marco de la normativa de la UE sobre ayudas estatales, por lo que solicitó a Fiat y Starbucks que devuelvan entre 20 y 30 millones de euros, por las ventajas recibidas. Cfr. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_5880) y también <https://www.europarl.europa.eu/news/es/headlines/economy/20151023STO98947/la-comision-sobre-resoluciones-fiscales-emite-sus-recomendaciones>

<sup>1220</sup> La economía irlandesa pasó por diferentes periodos de crisis pero siguiendo una política de rigurosa disciplina fiscal logró crecer en la década de los noventa, por lo que se le empezó a llamar “tigre celta” dado que alcanzó niveles de crecimiento de dos dígitos.

eran altos históricamente, hasta que se decidió a apostar por la inversión extranjera directa. Primero lo hizo mediante el otorgamiento de incentivos fiscales y financieros<sup>1221</sup> hasta que en el año 2003, la tasa del Impuesto de sociedades se ubicó en el 12.5%<sup>1222</sup>, planteando de esa forma la estrategia -que ha defendido hasta la fecha- que es posible recaudar más con impuestos bajos.

Esta política ha sido determinante para la instalación de numerosas empresas pues no solo se trata de un país que abre las puertas de acceso al mercado europeo sino que, además, lo hace con una fiscalidad societaria muy competitiva, además de una legislación laboral muy flexible, que hacen un tandem muy valorado por las empresas multinacionales<sup>1223</sup>.

Las posibilidades de planificación tributaria usando una tasa corporativa tan baja son, desde luego, muy atractivas y por ello han producido exitosas fórmulas de entre las cuales la más emblemática y conocida fue la implementada por Google<sup>1224</sup> o Apple Inc., que fueran divulgada dentro de los escándalos fiscales en plena crisis financiera de 2008 y es conocida como el “*Double Irish-Dutch Sandwich*” usada para aprovechar de algunos “*loopholes*” de la legislación de algunos países europeos para desplazar los beneficios

---

<sup>1221</sup> Beneficios para los exportadores de 15 años de exención fiscal (*export sales relief*); beneficios para empresas en zonas libre aeroportuaria, etc.; que fueron sustituidos tras la entrada a la Unión Europea por un impuesto de 10% para los beneficios de las empresas del sector industrial (*manufacturing relief*) y financiero, que tampoco fue aprobado por la Comisión europea. Finalmente, se llegó a un acuerdo con la Comisión europea y desde enero 2003 el tipo impositivo se estableció en 12.5%. Cfr. Honohan, Patrick. (2001). *European and International Constraints on Irish Fiscal Policy*. Papers BP2002/2, Economic and Social Research Institute (ESRI), pp. 28-31. Disponible en <https://www.esri.ie/system/files?file=media/file-uploads/2015-07/JACB200114.pdf>. Para revisar los regímenes irlandeses que fueron declarados perniciosos por el grupo del Código de Conducta (Grupo Primarolo) de la Comisión Europea, se puede revisar el Informe de Conclusiones presentado al ECOFIN el 29 de noviembre de 1999.

<sup>1222</sup> Para un revisión detallada de la evolución y crecimiento económico de Irlanda, y de cómo supera su déficit fiscal y cómo se llega a una imposición corporativa tan baja: *Vid.* Honohan, 2001, pp. 23 y 30-31.

<sup>1223</sup> En 2016, en la capital, Dublín, habían 80 empresas de Silicon Valley erigidas como principales motores de empleo. Apple llegó a “Cork en 1980 —cuando Irlanda todavía era uno de los países más pobres de Europa Occidental— con solo 60 trabajadores, frente a los 5.500 actuales, la cascada de empresas que optan por Irlanda no ha cesado. Google llegó en 2004 con menos de 50 empleados; cifra que se ha multiplicado por 100 en 12 años. Y Facebook aterrizó en 2008 con solo una treintena de personas en plantilla y hoy emplea a 1.000”. Diario El País, “Irlanda una economía dopada por sus ventajas fiscales a las multinacionales” (noticia del 1.9.2016). [https://elpais.com/economia/2016/08/31/actualidad/1472671229\\_159313.html](https://elpais.com/economia/2016/08/31/actualidad/1472671229_159313.html)

<sup>1224</sup> En el caso de Google los beneficios que esta empresa generó fuera de los EEUU quedaron afectos a un tipo de gravamen efectivo del 2,4% en el 2009, lo que se consiguió desviándolos a Bermudas a través de sociedades intermediarias ubicadas en Irlanda y los Países Bajos. Cfr. United Nations Conference on Trade and Development -UNCTAD. (2015). *World Investment Report*, p. 192.

gravables de estas empresas a jurisdicciones de nula tributación, normalmente usando para ello los precios de transferencia de intangibles<sup>1225</sup>.

El sistema fiscal irlandés no es especialmente diferente al de los países europeos<sup>1226</sup>, salvo en el tipo impositivo general del 12,5% que establece para el impuesto de sociedades<sup>1227</sup>, uno de los más bajos de la UE, que solo es comparable con algunos países del Este<sup>1228</sup>. Además de dicho tipo impositivo general para los beneficios societarios, también se aplica un tipo de 12,5% a algunos dividendos provenientes de la UE o aquellos de países con los que se tiene un CDI. Para las rentas pasivas (intereses, dividendos, royalties, etc.) se aplica un tipo del 25% y en determinados casos puede ser de 20%<sup>1229</sup>.

Para hacer posible los esquemas de planificación, no solo es importante conocer el tipo impositivo sino también las reglas de vinculación que usa, en este caso Irlanda. Y, particularmente, las medidas correctivas que se han implementado tras develarse las planificaciones agresivas que su legislación permitía.

En efecto, tradicionalmente Irlanda ha aplicado el criterio de la renta mundial para las sociedades residentes, en tanto que las sociedades no residentes solo tributan en tanto tengan un EP y por las rentas que obtuvieran en Irlanda, considerando para estos efectos que una sociedad es residente si tenía en Irlanda su sede de dirección efectiva (salvo algunos casos de excepción en los que se consideraba también el criterio del lugar de constitución)<sup>1230</sup>. Sin embargo, existía una categoría de empresas (“*relevant companies*”)

---

<sup>1225</sup> En el Informe Lucha contra erosión de la Base imponible y Traslado de beneficios (OCDE, 2013) se describen algunos de los esquemas más frecuentes de planificación agresiva (pp. 73-82). Recondicionados, se puede decir que básicamente se podría hablar de dos tipos de esquemas: esquemas de precios de transferencia basados en intangibles y esquemas de financiamiento. Aunque vale mencionar que la línea divisoria precisa entre los dos no siempre es clara, tanto conceptual como empíricamente. *Vid.* UNCTAD, 2015, p. 192-193.

<sup>1226</sup> Ver por ejemplo, los reportes de *Tax Foundation* <https://taxfoundation.org/country/ireland/>.

<sup>1227</sup> El impuesto de sociedades está regulado en la *Taxes Consolidation Act de 1997* (según última modificación del *Finance Act 2020 edition*), que puede ser consultada en la web de la Administración tributaria irlandesa, *Office of the Revenue Commissioners (Irish Tax and Customs)* quien además emite *Notes for Guidance* para una mejor aplicación de la normativa. *Vid.* <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/legislation/notes-for-guidance/taxes-consolidation-act-tca.aspx>

<sup>1228</sup> Hungría 9%, Lituania 15%, Polonia 19%, UK, 19%. Statutory Corporate tax rates 2021. Cfr. [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table\\_III](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III)

<sup>1229</sup> Ver, en general, la Sección §21 de la *Taxes Consolidation Act de 1997*.

<sup>1230</sup> Sección §23A de la *Taxes Consolidation Act de 1997*.

que corresponde a las sociedades que se constituían en Irlanda pero eran controladas por otra sociedad residente en la UE o en un país con CDI a las que no se les aplicaba el criterio de constitución, en tanto ellas o sus vinculadas ejercieran actividades comerciales en Irlanda<sup>1231</sup>.

Bajo esta regla, se estructuraron las planificaciones más relevantes (*double irish*) al conseguir no ser residentes ni en el Estado con el que se tiene un CDI, ni en Irlanda por no tener ahí su sede de dirección efectiva. Esta regla fue modificada mediante el *Finance Act de 2013* (Section 39) para considerar residentes a todas las empresas constituidas en Irlanda, y a partir del 2015 con la *Finance Act de 2014*, todas las sociedades constituidas en Irlanda a partir del 1.1.2015 son residentes, exceptuando a que aquellas que sean residentes en otro Estado por aplicación de un CDI<sup>1232</sup>. Con esta última norma también se incluyó un régimen transitorio para las empresas constituidas antes del 2015, para quienes la regla anterior se aplica hasta fines del año 2020.

Respecto de otras reglas referidas al Impuesto de sociedades, como hemos adelantado, la legislación irlandesa no es especialmente particular, contando con regímenes de I+D (*patent box*), compensación de pérdidas (incluidas la compensación de pérdidas de una parte del grupo empresarial) o corrección de la doble imposición (método de imputación con el tope máximo de lo que se ha debido pagar en Irlanda), que pueden encontrarse en otras legislaciones europeas. Destaca, sin embargo, la ausencia de normas CFC (*controlled foreign companies*) o regulaciones específicas sobre intereses por endeudamiento.

Ahora bien, sobre la base de este marco normativo y antes de la corrección específica antielusoria operada en el 2013 y 2014, el esquema del *Double irish- Dutch Sandwich*<sup>1233</sup> fue la favorita para aprovechar el tipo impositivo tan favorable de la legislación irlandesa, su red de convenios, así como la normativa de los Países Bajos. Esta figura consistía básicamente en utilizar empresas que no residían ni en Irlanda ni en otra jurisdicción y

---

<sup>1231</sup> Esta información ha sido tomada de las *Notes for Guidance* pp. 19 y 20. <https://www.revenue.ie/en/tax-professionals/legislation/notes-for-guidance/taxes-consolidation-act-tca.aspx>.

<sup>1232</sup> *Ibid, loc. cit.*

<sup>1233</sup> Esta figura se hizo famosa porque fue usada por la multinacional tecnológica Google. Otras empresas del sector tecnológico también han usado esquemas similares aunque no idénticos pero con patrones coincidentes. En ellos se usan, además de los precios de transferencia en intangibles, el *treaty shopping*, contratos híbridos, la repatriación diferida y el uso de estructuras con retribución por comisiones. Cfr. UNCTAD - United Nations Conference on Trade and Development, 2015, p. 196.

“jugar al traslado de beneficios” mediante operaciones referidas a la explotación de intangibles intra grupo usando para ello diversas sociedades con propósito específico.

En ese sentido, se puede resumir<sup>1234</sup> este complejo esquema de planificación agresiva como sigue:

1) *Minimization of taxation in a foreign operating or source country.*

Los derechos de propiedad intelectual de la empresa tecnológica situada en EEUU son transferidos a una filial constituida en Irlanda pero que califica como residente en un lugar de baja tributación (ej. Bermudas). Esta transferencia se hace, normalmente, con un acuerdo para compartir gastos (*cost-sharing agreement*) y cuando el intangible no está aun totalmente desarrollado, por lo cual su valor es bajo, y permite ser manipulado, además que solo se transfieren los derechos no estadounidenses vinculados a dicho intangible, lo que aporta más “obscuridad” a la operación. Ahora bien, la filial irlandesa “*Irish IP holding company*” -residente en Bermudas- sublicencia el intangible a favor de una tercera empresa “*Operating company*”, residente en Irlanda, quien finalmente explota y obtiene los beneficios, pero paga altos *royalties* (trasladando así beneficios a Bermudas) que son, además, deducidos de sus altos beneficios obtenidos.

2) *Low or no withholdig tax at source.*

Un dato importante es que la “*Operating company*” no paga directamente los *royalties* sino que lo hace a través de una compañía intermediaria (*Special Purpose Entity*) residente en los países bajos que no tiene actividad ni sustancia. De ese modo, la interposición de esa *conduit entreprise*, permite evitar el *Withholding Tax* sobre los *royalties fees*, que Irlanda aplicaría si los pagos se hicieran directamente hacia Bermudas. No hay impuestos por *royalties* entre países europeos por aplicación de la Directiva europea de intereses y *royalties*; y, finalmente Países Bajos no aplica el *withholding tax*, sea cual sea la residencia fiscal de la empresa receptora de dichos *royalties*. Todos los impuestos han quedado evitados.

---

<sup>1234</sup> Esta parte está basada en la descripción que se hace en el *World Investment Report* de 2015 de la United Nations Conference on Trade and Development -UNCTAD, p. 195-196.

3) *Low or no taxation at the level of the recipient.*

La *Irish holding company*, como es residente en Bermuda, no tributa en Irlanda pero tampoco en Bermuda al ser una jurisdicción de nula tributación. Para evitar los impuestos en EE.UU las rentas se quedan en la *Irish holding company*.

4) *No taxation of the low-taxed profits at the level of the ultimate parent.*

Las otras dos empresas del esquema (la *Irish holding company* y la *Dutch conduit entreprise*) son tratadas por la legislación de los EEUU como ‘*check-the-box*’ entities, es decir transparentes para efectos tributarios y no sujetas a control por dicho país. Por lo que, finalmente, los EEUU tampoco recaudan ningún impuesto.

Ahora bien, la organización de las actividades de Google<sup>1235</sup> y el esquema de planificación usado ha permitido replicarlo e introducir variaciones para distribuir su presencia en diversos países, creando filiales, pero sin que ellas tributen por los beneficios obtenidos en dichas jurisdicciones<sup>1236</sup> los que se encauzan a favor de la compañía irlandesa. Este es, finalmente, el punto de desequilibrio que concierne a toda la comunidad internacional. Y es que no solo es posible que los Estados ofrezcan con su legislación tributaria, oportunidades para atraer las empresas hacia sus territorios, sino ello se convierte en una competencia desleal al dejar sin posibilidades a otros Estados (de donde huyen las empresas, o de donde se deben disociar actividades y beneficios para esquivar altas tributaciones) quienes pierden importantes cuotas de su recaudación.

Pero el asunto con la fiscalidad en Irlanda no se agota con la normativa tributaria favorable al desarrollo de actividades y asentamiento de empresas en su territorio sino que, además, ofrece la posibilidad de establecer acuerdos con la Administración tributaria

---

<sup>1235</sup> Hemos tomado el ejemplo de Google pero son muchas las multinacionales que se han ubicado en Irlanda para favorecerse del “*double irish*” entre ellas: Apple, Facebook, Microsoft, Intel, McAfee, HP, IBM, Yahoo, LinkedIn, Airbnb, Twitter, Pfizer, Novartis, Abbott, Johnson&Johnson, etc.

<sup>1236</sup> En dichos casos, se agregaría al esquema original el tercer nivel empresarial que estaría constituido por la filial, por ejemplo, en España. Esta empresa no se encarga del marketing y eventualmente de alguna atención a los clientes, mas básicamente no es una empresa que se cree con la finalidad de obtener grandes ingresos. Los usuarios españoles contratan y pagan directamente a Google Irlanda. Sin embargo, la empresa española retribuye por el uso de los intangibles en el territorio español y recibe algunos pocos ingresos por los servicios prestados. Es claro que en este caso no están alineada la producción de la renta con los ingresos de la filial española. Similar esquema se usó con UK.

(*tax rulings*<sup>1237</sup>) que pueden redundar en el aprovechamiento de ventajas que han sido cuestionadas como posibles “ayudas de Estado”<sup>1238</sup> que pueden contrariar las normas de la UE y alterar la competencia del mercado común.

Así, tras identificarse el uso de los agresivos esquemas de planificación tributaria que se estaban usando gracias al ordenamiento irlandés, en junio de 2014, la Comisión Europea inició un expediente para investigar si también se había incurrido en infracción por los acuerdos fiscales o “*tax rulings*” (calificados como ayudas) concedidos por Irlanda a la empresa Apple<sup>1239</sup>. La Comisión Europea había iniciado desde el 2013 una investigación general<sup>1240</sup> sobre este tipo de acuerdos que involucran acuerdos sobre la base imponible de las multinacionales mediante la aprobación de precios de transferencia<sup>1241</sup>.

---

<sup>1237</sup> Los *tax rulings* son instrumentos vinculantes o no vinculantes que emiten las autoridades fiscales para otorgar seguridad jurídica antes de que se materialice un hecho impobnible. Algunos de estos *rulings* resuelven cuestiones relacionadas con la aplicación de la legislación sobre precios de transferencia. La función, en general, de estos *rulings* es especificar cómo se va a aplicar una determinada legislación interna a las transacciones de las multinacionales. Cfr. Miladinovic, Alexandra & Petruzzi, Raffaele. (2019). The recent Decision of the European Commission on Fiscal State Aid: An Analysis from a Transfer Pricing Perspective. En *International Transfer Princing Journal*, July-August, p. 243.

<sup>1238</sup> Las ayudas de Estado son entendidas como las medidas que adoptan los Estados para conceder una ventaja directa o indirecta mediante fondos estatales a favor de determinadas empresas. Esta definición surge de una copiosa jurisprudencia del TJUE ha interpretado, con un criterio amplio, las normas del Tratado europeo sobre la materia. De acuerdo con la sentencia De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg/ Haute Autorité de la CECA, de 23 de febrero de 1961 – As. 30/59 una ayuda de Estado es “toda intervención que, bajo las más diversas formas, trata de aliviar las cargas que normalmente gravan el balance de una empresa”. En la sentencia Italia/ Comisión de 2 de julio de 1974 (As. C-173/73), se señala que las ayudas de Estado son “cualquier ventaja concedida por la autoridad pública que, bajo diversas formas, altere o ponga en riesgo de alterar la libre competencia”. Vid. García Nova, 2015a, p. 48.

<sup>1239</sup> La Comisión Europea inició en la misma fecha otras dos investigaciones a multinacionales: Starbucks en Holanda y Fiat Finance and Trade en Luxemburgo. El 21 de octubre del 2015 la Comisión concluyó las estas investigaciones con una decisión negativa y ordenando la recuperación de entre 20 y 30 millones de euros. La investigación tardó más y se mantuvo abierta mientras se investigaba también lo casos de Amazon y McDonald’s en Luxemburgo. Se pueden consultar todos estos casos sobre ayudas fiscales en la web de Competencia de la Comisión Europea [http://ec.europa.eu/competition/eojade/isef/index.cfm?clear=1&policy\\_area\\_id=3](http://ec.europa.eu/competition/eojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3). En el apartado siguiente, que se estudia el caso de Luxemburgo también comentaremos al respecto.

<sup>1240</sup> Esta investigación se abocó a los acuerdos fiscales individuales que los Estados miembros habían otorgado en el periodo 2010-2012. Tras la información racabada en estas investigaciones es que decide iniciar los expedientes contra las ayudas de Irlanda, Luxemburgo y Países Bajos.

<sup>1241</sup> Vid. Comisión Europea. (2016a). *DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings*. Bruselas, p. 2. Disponible en [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf). La Comisión utiliza el estudio de los precios de transferencia como un punto de inicio para determinar si con un *tax ruling* se consigue apartarse del régimen ordinario para tributar. La Comisión funda su competencia, además, en que el principio arm’s leght no deriva para estos casos del artículo 9 del Modelo de convenio de la OCDE sino del artículo 107.1 del Tratado de la Unión Europea. Cfr. Miladinovic & Petruzzi, 2019, p. 245.

De acuerdo con el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea<sup>1242</sup>, “salvo que los Tratados dispongan de otra cosa, serán incompatibles con el mercado interior, en la medida en que afecten a los intercambios comerciales entre Estados miembros, las ayudas otorgadas por los Estados o mediante fondos estatales, bajo cualquier forma, que falseen o amenacen falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones”. De acuerdo con la interpretación de la jurisprudencia para que una ayuda resulte ilegítima esta debe ser considerada como “selectiva” en tanto favorece a una determinada empresa, reforzando su posición en el mercado, en detrimento de sus competidoras<sup>1243</sup>; en tal sentido, los acuerdos vinculados a precios de transferencia pueden otorgar una ventaja que mejore la posición de las empresas.

Siguiendo esa línea, la Comisión europea cuestionó los acuerdos de Apple por los que supuestamente consiguió reducir su carga fiscal al permitírsele fijar unos precios de transferencia por las operaciones intragrupo que no se correspondían con las condiciones normales de mercado. La estructura empresarial de Apple, multinacional estadounidense está organizada a través de Irlanda, con el mismo esquema para aprovechar tener empresas constituidas en dicho país pero no residentes en él. Así el grupo empresarial tenía tres empresas en Irlanda no residentes fiscalmente ni tampoco en otra jurisdicción<sup>1244</sup> y la discusión se planteó sobre los precios de transferencia pactados para que estas empresas consiguieran atribuir sus mayores beneficios a sus casas centrales no

---

<sup>1242</sup> Las ayudas de Estado están reguladas en los artículos 107 a 109 ubicados en la Sección primera del Capítulo I (Normas sobre Competencia) del Título VII, dentro de las disposiciones referidas a la libre competencia, principio básico del mercado interior europeo.

<sup>1243</sup> La ayuda de Estado selectiva ha sido definida como “toda aquella disposición fiscal que refuerza la posición de una empresa en relación con las competidoras (As. c-156/98)”. Como explica García Novoa (2015a) “medida fiscal selectiva no se identifica necesariamente con la idea de beneficio fiscal, sino que es más amplio que éste, abarcando, según la Comunicación de la Comisión COM CE/98/C 384/03, “reducciones de la base imponible, amortizaciones aceleradas, provisiones excepcionales, deducciones de la cuota, créditos de impuesto y aplazamientos de pago” (pp. 48-49).

<sup>1244</sup> Irlanda las consideraba residentes en EEUU, y el IRS las consideraba residentes en Irlanda. *Vid.* Comisión Europea. (2016b). *Commission Decision of 30.8.2016 on State Aid SA.38373 (2014/C) (ex 2014/NN) (ex 2014/CP) implemented by Ireland to Apple*, Bruselas, pp. 8-10. Disponible en [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253200/253200\\_1851004\\_674\\_2.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253200/253200_1851004_674_2.pdf)

residentes<sup>1245</sup>, en lugar de a sus EP irlandeses, a quienes transferían solo parte de dichos beneficios los que quedaban sujetos a la tributación del 12,5%<sup>1246</sup>.

El 30 de agosto de 2016, la Comisión europea resolvió que Apple debía pagar<sup>1247</sup> 13,000 millones de euros por los tributos dejados de pagar durante 36 años (desde el año 2003)<sup>1248</sup>. Lo curioso es que desde Irlanda se defendió en todo momento que no solo no se había dado ningún tipo de ayuda fiscal sino que además se habían pagado los impuestos que se debían pagar<sup>1249</sup>. El 15 de julio de 2020, el Tribunal General de la Unión Europea aceptó la apelación de Apple, por lo que este asunto pasará a estar sujeto a una decisión futura y definitiva por parte del TJUE.

Irlanda es, desde luego, un país que se ha beneficiado de su oferta tributaria. Y las multinacionales han preferido ubicarse en dicho país usando el favorecido esquema del “*Double Irish- Dutch Sandwich*” con todas sus variaciones<sup>1250</sup>. La pregunta que surge es qué va a pasar ahora que tras haber sufrido la pandemia del Covid 19, y haberse evidenciado, una vez más, las grandes brechas y diferencias de recaudación que se

---

<sup>1245</sup> “En concreto, dichas resoluciones refrendaban un reparto de los beneficios a efectos fiscales en Irlanda: con arreglo al método acordado, la mayor parte de los beneficios se distribuían dentro de Apple Sales International a una «administración central» fuera de Irlanda. Esta «administración central» no estaba implantada en país alguno ni contaba con empleados o locales propios. Sus actividades consistían únicamente en alguna reunión ocasional de la Junta Directiva. Solo una pequeña parte de los beneficios de Apple Sales International se distribuían a su sucursal irlandesa y estaban sujetos a impuestos en Irlanda. La mayoría de los beneficios restantes se distribuían a la «administración central», en la que quedaban exentos de impuestos”.

Comisión Europea. Comunicado de prensa IP/ 16\_2923. Disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923))

<sup>1246</sup> La erosión de bases y el traslado de beneficios también se hizo utilizando los esquemas de transferencias de intangibles y reparto de costes que hemos comentado para el caso de Google, en un entramado de empresas muy complejo.

<sup>1247</sup> Técnicamente la decisión negativa determina la recuperación de la ayuda concedida. Así, en este caso al haberse considerado los *tax ruling* como ilegales se ordena su recuperación. “El restablecimiento de la legalidad comunitaria vulnerada genera, para los beneficiarios, la obligación de restitución de la ventaja fiscal indebidamente disfrutada más los correspondientes intereses (art 14.1 del Reglamento 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea).

<sup>1248</sup> Cfr. Comisión Europea. Comunicado de Prensa IP/16/2923. Disponible en: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_2923](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_2923)

<sup>1249</sup> En aquella época fueron muy comentadas las declaraciones del ministro de finanzas irlandés, Michael Noon, quien insistió en declarar que Irlanda había cobrado lo que tenía que cobrar. <https://www.eleconomista.es/economia/noticias/7793590/08/16/Por-que-Irlanda-no-quiere-el-dinero-de-Apple-Su-economia-depende-del-sistema-fiscal.html>.

<sup>1250</sup> Recordemos que la norma transitoria ha permitido respetar la regla para las empresas constituidas antes del 1.1.2015 hasta fines del 2020.

producen por la oferta tributaria de algunos países, Irlanda logra defender su postura o, si finalmente, ve afectado su régimen actual y debe ceder ante la presión del acuerdo de los demás países europeos y de la OCDE.

Finalmente, sobre la base del esquema descrito y considerando las posibilidades de un “*double Irish*”, es decir la posibilidad de tener dos empresas en Irlanda una residente y otra no, es posible aun, estructurar muchas variantes de planificación agresiva hasta ahora, por lo que el crecimiento de su economía se ve impactado por ello<sup>1251</sup>. Es decir que, a pesar de las modificaciones operadas en el 2013 y en el 2014, aun es posible sacar partido no solo de la tasa del 12.5% (que incluso no se llega a pagar) sino que es posible diferir la repatriación de las rentas (evitando el impuesto en el país de origen) así como aprovechar de la amplia red de CDI que tiene, así como de las normas específicas para transferencias de activos asociados a rendimientos empresariales o reglas I+D, pues tiene vigente desde el 2016 el denominado *Knowledge Development Box* con un tipo de 6.25% para los ingresos vinculados a las patentes de las empresas y otros tipos de propiedad industrial.

Irlanda sigue siendo contraria a cualquier medida de armonización que le obligue a modificar su tipo impositivo del 12,5% y actualmente se encuentra en posición minoritaria y de persistente oposición a las alternativas propuestas desde la OCDE y la UE para consensuar una tributación mínima para las multinacionales. No obstante que, en los últimos años ha dado muestras de adoptar algunas de las medidas que se han convertido en los nuevos estándares de la fiscalidad internacional<sup>1252</sup> es un país reacio a introducir cambios en su ordenamiento tributario que supongan la eliminación de su tipo de imposición a las sociedades que pueda suponer la pérdida de las condiciones que lo han convertido en un pequeño, pero poderoso, *hub* o plataforma para las inversiones de las multinacionales en el mercado europeo.

---

<sup>1251</sup> Para Tørsløv et al. (2019) en el año 2015, un 36% de los beneficios multinacionales fueron trasladados a paraísos fiscales (más de 600.000 millones de dólares) y el país más beneficiado con dicho traslado es Irlanda (que según los autores es un paraíso fiscal), con 106.000 millones de dólares. Cfr. Tørsløv, T., Wier, L. y Zucman, G. (2019). *The Missing Profits of Nations*, mimeo. <http://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2019.pdf>, citado por López Laborda; J. y Onrubia, J. (2019). Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión. Fedea Policy Papers - 2019/04, p. 9, nota a pie 3. Disponible en <https://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf>

<sup>1252</sup> El 29 de enero de 2019 recién depositó su instrumento de ratificación del Instrumento Multilateral previsto por la Acción 15 del Plan de Acción BEPS que está vigente desde el 1 de julio de 2018.

### 4.3.2.2 El caso de Luxemburgo.

El Ducado de Luxemburgo es conocido por ser un territorio pequeño, con un alto nivel de vida y con unas condiciones fiscales muy favorables, con impuestos bajos<sup>1253</sup>, que lo han convertido en un punto atractivo para situar empresas y actividades (especialmente) financieras dentro del diseño de los esquemas de planificación fiscal agresiva de las multinacionales. Luxemburgo es un centro de servicios financieros muy antiguo y caracterizado por altos niveles de privacidad y confidencialidad, lo que aunado a su legislación favorable al establecimiento de sociedades e inversiones<sup>1254</sup> lo ha llevado a que muchas multinacionales europeas establezcan sus holdings en dicha jurisdicción.

Hasta el año 2014, si bien se conocía de las bondades de su ordenamiento tributario y de la facilidad que otorgaba la Administración tributaria luxemburguesa (*l'Administration des contributions directes*) no se había producido una denuncia ni un escándalo comparable al denominado *Luxleaks*<sup>1255</sup> gestado en noviembre de dicho año por el Consorcio Internacional de Periodistas de Investigación (ICIJ) que puso a la luz 548 resoluciones fiscales (*tax rulings*) otorgadas entre los años 2003 y 2011 a más de 350 empresas de todo el mundo<sup>1256</sup>, que reducían notablemente el Impuesto de Sociedades

---

<sup>1253</sup> Actualmente, con datos de la OCDE al 2020, el impuesto de sociedades en Luxemburgo es de 24.94%. Cfr. [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table\\_III](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III). Hasta hace unos años era de 21% pero la clave estaba en que dependiendo del uso del régimen especial para holding podía accederse a casi una total exención.

<sup>1254</sup> Luxemburgo ha tenido un antiguo régimen de empresas holding de 1929 (*Société holding 29* o simplemente *regime 29*) que fue introducido por la ley del 31 de julio de 1929 y estuvo vigente hasta el año 2010, que tenía un *status* fiscal especial. Actualmente, las SOPARFI (*Société de participations financières*) que son también empresas holding (con acciones de empresas luxemburguesas o extranjeras) sometidas al régimen general. Cfr. Web de *l'Administration des contributions directes*. <https://impotsdirects.public.lu/fr/az/s/societeh29.html>. El régimen de las sociedades patrimoniales o “holding 1929”, establecía una exención de impuestos para dichas empresas las que solo quedaban sujetas a un derecho de contribución del 1 % sobre las aportaciones dinerarias o las contribuciones de activos, además de estar sujetas al impuesto anual de suscripción del 0,2 % del capital social desembolsado y del valor de las primas de emisión, establecido en la fecha de cierre del ejercicio financiero anterior. Este régimen, junto al de los “holding multimillonarios” (aprobado por *Ley de 17 de diciembre de 1938*), fueron regímenes cuestionados por la Comisión europea tras la aprobación del Código de conducta sobre fiscalidad de empresas (1997) y la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. *Vid.* Decisión de la Comisión europea de 19 de julio de 2006 relativa al régimen de ayudas C 3/2006 ejecutado por Luxemburgo a favor de las sociedades holding «1929» y «Multimillonarias» (2006/940/CE). Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006D0940&from=ES>

<sup>1255</sup> Se puede consultar información al respecto en <http://www.icij.org/project/luxembourg-leaks/explore-documentsluxembourg-leaks-database>

<sup>1256</sup> En estas filtraciones se vieron involucrados nombres de multinacionales como HSBC, Dexia, Palamon, Douhty Hanson, el Fondo soberano de Abu Dabi, Pepsi, Ikea, Burberry, Amazon, British American Tobacco y Mc Graw Hill (Standard&Poors), entre otras.

que debían pagar (ofrecía un tipo de menos del 1%)<sup>1257</sup>, y que, como señala García Novoa (2015a), encajó mal “en un contexto internacional de moralización del deber tributario de las multinacionales y de implantación del *fair share taxes*” (p. 55).

Luxemburgo es, pues, una jurisdicción que ha favorecido los esquemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios mediante su oferta tributaria muy competitiva para sociedades que combina impuestos bajos con un desarrollado sistema de *tax rulings*. Estos acuerdos han permitido que las empresas multinacionales estructuren sus operaciones utilizando métodos como los que se detallan a continuación<sup>1258</sup>:

- *Triangulación*: creando una sociedad en Luxemburgo con las filiales en los distintos países. Estas filiales operan en países europeos donde no hay retención por los dividendos que trasladan a Luxemburgo donde no tributan por tratarse de un pago transfronterizo. La matriz del grupo suele estar localizada en EEUU o en el Reino Unido, evitando así la tributación sobre los dividendos que impondrían estos países.
- *Préstamos intragrupo*: la sociedad luxemburguesa presta dinero a las filiales de otros países por los que estas pagan intereses que pueden ser deducibles, con lo cual aminoran su base imponible (aunque en algunos casos estos préstamos ni llegan realmente a las filiales). Los intereses cobrados se transfieren desde Luxemburgo a EEUU o a paraísos fiscales. En los *rulings* se ofrecía no pagar el tipo general del 29%, por impuesto de sociedades y se aprobaba con carácter general la exención o la casi nula tributación para los intereses.
- *Pago de royalties*: La sociedad luxemburguesa propietaria de patentes, modelos o sistemas de producción o distribución (cedidos por la matriz localizada normalmente fuera de la UE) cobra los royalties a sus filiales de los países

---

<sup>1257</sup> Cfr. Vázquez Taín, Miguel A. (2015). Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea. En Administración y Ciudadanía, Vol. 10, Nº 1, enero-junio, p. 104. Bajo el escándalo de los Luxleaks, Luxemburgo fue acusado de haber concertado *tax ruling* secretos con multinacionales mediante *comfort letters* conteniendo importantes acuerdos fiscales. Vid. Gilleard, Matthew. (2014). Luxembourg comfort letter tax deals could spell trouble for EC’s Juncker. En *International Tax Review*. Disponible en <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f9k15s7yqzz0/luxembourg-comfort-letter-tax-deals-could-spell-trouble-for-ecs-juncker>.

<sup>1258</sup> Cfr. Vázquez Taín, 2015, p. 104

Europeos. Las filiales tienen un gasto fiscalmente deducible, pero los ingresos son prácticamente exentos en Luxemburgo en virtud de los *tax rulings*.

De los casos más saltantes en los que se ha podido apreciar la magnitud de las prácticas de estas ingenierías fiscales o planificaciones fiscales agresivas en Luxemburgo han sido los de Amazon, Mc Donalds y Fiat. Las tres, multinacionales de distintos sectores, han sabido aprovechar las leyes favorables para la constitución de holdings en Luxemburgo así como la flexibilidad de los *tax ruling* que minimizan el impacto del impuesto de sociedades. A estos casos nos referiremos en las siguientes líneas tratándolos de modo conjunto o por separado cuando se trate de destacar sus especificidades.

El esquema utilizado por Amazon replica, de alguna manera, el que comentáramos para el caso de Google en Irlanda en lo que refiere a la distribución de gastos mediante contratos de licenciamiento de la propiedad intelectual que constituye la forma en que las ganancias pueden ser desplazadas bajo regímenes más favorables y sujetos a precios de transferencia<sup>1259</sup> acordados para favorecer los resultados del grupo mediante los *tax rulings* con Luxemburgo.

La multinacional Amazon funcionaba en el mercado europeo<sup>1260</sup> a través de una empresa (la llamaremos “LuxOper”) residente en Luxemburgo y afecta al impuesto de sociedades en dicho país<sup>1261</sup> (dicha empresa contaba con aproximadamente 500

---

<sup>1259</sup> De acuerdo con Miladinovic & Petruzzi (2019), el caso Amazon es uno de los casos más complejos que ha debido analizar la Comisión Europea y, al mismo tiempo, uno de los mejor argumentados sobre los pasos a seguir para aplicar el principio *arm's length*. Cfr. Miladinovic & Petruzzi, 2019, p. 248.

<sup>1260</sup> Hacemos una versión muy simplificada de la estructura operativa de Amazon a partir de la información de las investigaciones realizadas por la Comisión europea para determinar la ilegalidad de las supuestas ayudas de Estado y que se pueden consultar en la web de Competencia UE. Tomamos datos también de la Decisión de la Comisión europea en el caso de Luxemburgo y Amazon de 4.10.2017. “*On State Aid SA.38944 (2014/NN) implemented by Luxembourg to Amazon*”. [https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case\\_details.cfm?proc\\_code=3\\_SA\\_38944](https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/case_details.cfm?proc_code=3_SA_38944)

<sup>1261</sup> Afecta a un impuesto de sociedades que podía ubicarse entre 21%, más un tipo adicional por impuesto corporativo municipal. (“*The Luxembourg corporate income tax consists of a corporate income tax on profits (“impôt sur le revenu des collectivités” or “IRC”), taxed at a rate of 21 %, and, for companies established in Luxembourg City, a municipal business tax on profits (“impôt commercial communal”), taxed at a rate of 6.75 %. In addition, there is a 5 % surcharge on the 21 % tax rate for an employment fund calculated on the IRC. In 2012, the solidarity surcharge was increased from 5 % to 7 % with effect from tax year 2013. With the changes introduced for tax year 2013, the aggregate income tax rate increases from 28.80 % to 29.22 % for Luxembourg City. In addition, Luxembourg companies are subject to an annual net wealth tax, which is levied at a rate of 0.5 % on the company’s worldwide net worth on 1 January of each year*”). Cfr. Decisión de la Comisión Europea en el caso de Luxemburgo y Amazon de 4.10.2017, p. 64, nota 265.

empleados, según datos de la investigación de la Comisión Europea<sup>1262</sup>), a la cual le eran atribuidas el total de las ventas que Amazon realizaba desde cualquier servidor europeo, por lo que toda la tributación se producía en Luxemburgo y no en el lugar de consumo.

La empresa holding de esta empresa (la llamaremos “Holding Tech”) también era residente en Luxemburgo y carecía de personal ni actividad económica, pero ostentaba el contrato de licencia exclusiva para explotar la marca en Europa, es decir, contaba con los activos necesarios (tecnología, datos de clientes, marcas) para la realización de las actividades de Amazon en Europa<sup>1263</sup>, siendo que los pagos a Amazon EEUU por dichas licencias eran muy elevados. La Holding Tech podía sublicenciar los intangibles, y así lo hizo a favor LuxOper quien, como operador principal, transfería sus beneficios a su Holding Tech, sin tributar por ello al hacerlo vía la retribución por el uso de intangibles. La Holding Tech, por su parte, se beneficiaba del régimen holding luxemburgués, pagando un 0.2% sobre el capital pagadero anualmente, y un 1% en concepto de registro de capital y sucesivos aumentos<sup>1264</sup>. Finalmente, para que las utilidades lleguen a Amazon EEUU se utilizaba el contrato de licencia de exclusividad<sup>1265</sup>.

Ahora bien, para garantizar el funcionamiento de este esquema y conseguir los propósitos de reducción de costos tributarios, en el 2003 y en el 2007, Luxemburgo otorgó un *tax ruling* particular que contenía una “decisión anticipativa” que confirmaba que dada la forma societaria de Holding Tech esta no resultaba gravada con el impuesto de sociedades; y por otra parte, se aseguraba la aprobación del método utilizado para determinar el monto del canon que debía pagar LuxOper por el contrato de sublicenciamiento.

---

<sup>1262</sup> Cfr. Decisión de la Comisión Europea en el caso de Luxemburgo y Amazon de 4.10.2017.

<sup>1263</sup> “(...) a wholly owned indirect subsidiary of Amazon.com Inc was created for the purpose of holding and developing intellectual property (by way of financial contribution only). [...] EHT [LuxSCS] has an activity limited to the mere holding of Amazon’s EU intellectual property, the shares in AEU and has concluded a limited number of legal agreements necessary for the Luxembourg structure to operate (as described under point 1.2 below). EHT [LuxSCS] will only receive passive income from its subsidiaries (interest and royalties).” Decisión de la Comisión europea en el caso de Luxemburgo y Amazon de 4.10.2017, p. 14, nota 27.

<sup>1264</sup> Ver nota supra 148.

<sup>1265</sup> Consiguiendo con este mecanismo trasladar los beneficios europeos hacia Amazon EEUU, dado el acuerdo de licenciamiento de intangibles y en virtud del acuerdo de costos compartidos (*Cost sharing agreement* - CSA) celebrado con la matriz estadounidense.

La Comisión europea cuestionó como una ayuda de Estado dichos *tax rulings* o resoluciones fiscales<sup>1266</sup>, en tanto el precio de transferencia era demasiado elevado, no ajustado al principio *de arm's length*, por lo que permitía erosionar la base imponible de LuxOper<sup>1267</sup>, emitiendo su decisión negativa por no ajustarse al artículo 107 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y ordenando la recuperación de 250 millones de euros<sup>1268</sup>.

En el caso de la multinacional MCDonalds, la Comisión europea inició sus investigaciones sobre el trato recibido por las resoluciones fiscales de Luxemburgo más de un año más tarde, el 3 de diciembre de 2015. Bajo la estructura de planificación usado, también se aprecia el uso de intangibles como forma de trasladar beneficios, acuerdos sobre los que también versan las resoluciones fiscales (*rulings*) para que estos cánones procedentes de Europa no resultaran afectos.

Mc Donalds tenía organizado su negocio en Europa bajo el siguiente esquema empresarial<sup>1269</sup>. McDonald's Europe Franchising, es una empresa residente en Luxemburgo que tienen los activos de la propiedad intelectual de la multinacional y cobra los cánones de los restaurantes franquiciados (por derechos de marca y demás servicios asociados), aprovechando de un régimen de reducciones en impuestos en Luxemburgo, para los ingresos provenientes de la actividad intelectual. En la estructura empresarial

---

<sup>1266</sup> La misma Comisaria Vestager, comentaba durante la reunión de la Comisión, el miércoles 4 de octubre de 2017 que gracias a esas resoluciones fiscales “*A Amazon se le permitió pagar cuatro veces menos impuestos que a otras compañías locales sujetas a las mismas normas*”. Comisión Europea. Comunicado de prensa IP/17/3701. Disponible en [http://europa.eu/rapid/press-release\\_IP-17-3701\\_en.htm](http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-3701_en.htm)

<sup>1267</sup> Margrethe Vestager, la comisaria responsable de la Política de Competencia, declaraba hacia octubre de 2015: “Las resoluciones fiscales que reducen de manera artificial la carga tributaria de una empresa no se ajustan a las normas de la UE en materia de ayudas estatales y son ilegales. Espero que, con las decisiones adoptadas hoy, este mensaje llegue tanto a las administraciones públicas de los Estados miembros como a las empresas. Todas las empresas, grandes o pequeñas, multinacionales o no, deben pagar la cuota justa de impuestos que les corresponda”. Comisión Europea. Comunicado de prensa IP/15/5880. Disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_5880)

<sup>1268</sup> Decisión de la Comisión Europea en el caso de Luxemburgo y Amazon de 4.10.2017. “*On State Aid SA.38944 (2014/NN) implemented by Luxembourg to Amazon*”. [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/254685/254685\\_1966181\\_892\\_4.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/254685/254685_1966181_892_4.pdf).

<sup>1269</sup> Tomamos información y la presentamos resumida de “Unhappy Meal. Prácticas de McDonald’s para evitar pagar impuestos en Europa”, 2015, p. 6, y 9-12. Informe elaborado por sindicatos de EEUU y Europa y publicado en la web de Global Alliance por Tax Justice. <https://www.globaltaxjustice.org/es/blog/unhappy-meal-pr%C3%A1cticas-de-mcdonald%E2%80%99s-para-evitar-pagar-impuestos-en-europa>

aparecen dos filiales de esta que son: la empresa en EEUU (que no tiene actividad) y otra en Suiza<sup>1270</sup> (con actividad limitada) y cobra algunos cánones menores<sup>1271</sup>.

Con este esquema empresarial, las *rulings* a favor de Mc Donald's le otorgaban, respecto de Europe Franchising la exención para el pago del impuesto de sociedades, bajo la premisa que dichos beneficios tributaban en los EEUU, pues de acuerdo con el CDI entre ambos países, la empresa en EEUU constituía un EP y debía tributar en dicho país. Sin embargo ello no ocurría pues de acuerdo con la legislación interna de EEUU, la empresa McDonalds EEUU carecía de presencia y actividad fiscal en dicho país (no constituía un "US trade or business"). Un segundo *ruling* le garantizaban no tener que justificar que los beneficios por los cánones eran sujetos de doble imposición (es decir que EEUU sí los gravaba), por lo que a la larga se conseguía una doble no imposición<sup>1272</sup>.

En el caso de McDonald's la Comisión, sin embargo, concluyó tras su investigación que no había recibido ayudas estatales por parte de Luxemburgo y que el otorgamiento de los *rulings* no constituía una ventaja selectiva sino que se originaba en una interpretación errónea del mecanismo de corrección de la doble imposición contenido en el CDI, por lo que mediante dichos solo se había especificado cómo se aplicaba la normativa y no se había otorgado un trato preferencial<sup>1273</sup>.

---

<sup>1270</sup> En este caso se usa uno de los esquemas denominado: 'The swiss branch of a Luxembourg finance company'. Esta estructura y su utilidad está muy bien descrita para el caso de la empresa Skype que también usó a Luxemburgo como plataforma fiscal. *Vid.* Bowers, Simon. "Luxembourg tax files: how Juncker's duchy accommodated Skype and the Koch empire". The Guardian, 9 diciembre de 2014. <https://www.theguardian.com/business/2014/dec/09/-sp-luxembourg-tax-files-how-junckers-duchy-accommodated-skype-and-the-koch-empire>

<sup>1271</sup> En Luxemburgo, el régimen del "patent box" o "IP box" permite una reducción del impuesto de sociedades, quedando en el caso de McDonalds reducido a un 5,8 por ciento del ingreso sujeto a impuestos o ingreso gravable. En Suiza, para las empresas con ingresos provenientes del extranjero puede tributar entre el 0 y el 12 por ciento. Por eso, las multinacionales es utilizan una holding en Luxemburgo con una sucursal suiza, para aprovechar los regímenes fiscales favorable de ambos. *Cfr. Unhappy Meal. Prácticas de McDonald's para evitar pagar impuestos en Europa*, 2015, p. 10.

<sup>1272</sup> Se estima que el ahorro fiscal pudo alcanzar más de mil millones de euros entre 2009 y 2013. *Unhappy Meal. Prácticas de McDonald's para evitar pagar impuestos en Europa*, 2015, p. 20.

<sup>1273</sup> En septiembre de 2018, tras el Comunicado emitido por la Comisión europea, la Comisaria de Competencia, Margrethe Vestager declaró: "Nuestra investigación en profundidad ha demostrado que la razón para la doble no imposición en este caso es un desajuste entre las leyes fiscales de Luxemburgo y de Estados Unidos y no un trato especial" y "Por supuesto, sigue siendo cierto que McDonald's no pagó impuestos por estos beneficios y esto no debería ocurrir según nuestro punto de vista". *Vid.* <https://www.europapress.es/internacional/noticia-bruselas-concluye-luxemburgo-no-concedio-ventajas-fiscales-ilegales-mcdonalds-20180919115823.html>

Finalmente, en el caso de la multinacional Fiat Chrysler Group, grupo italiano fabricante de automóviles su esquema empresarial se estructuró sobre la base del endeudamiento intragrupo, que como habíamos mencionado es la segunda forma más usada por las multinacionales para organizar su planificación fiscal agresiva para reducir la tributación.

La organización del grupo se estructura en torno a la filial luxemburguesa Fiat Chrysler Finance Europe (a la que se alude en el *ruling* como FFT), sociedad residente en Luxemburgo que se encarga de prestar servicios de financiamiento a tipos de interés elevados a las filiales europeas del grupo<sup>1274</sup>. Ahora bien, basándose en este esquema, aparentemente simple, el rol de los *tax rulings* es el elemento determinante para poder conseguir el objetivo de erosionar las bases imponibles con el pago de los intereses. Para ello, el primer *tax ruling* concedido por Luxemburgo a favor de FFT (el 3 de septiembre de 2012) estuvo referido al método usado para determinar el monto de los intereses que esta cobraría por los préstamos efectuados, de modo tal que no estuvieran fijados de acuerdo con el valor de mercado que correspondería sino con un método más ventajoso<sup>1275</sup>.

Por esa razón, y a juicio de la Comisión Europea<sup>1276</sup>, Luxemburgo habría otorgado una una ventaja selectiva (ayuda de Estado incompatible con el mercado interior) a FFT al permitirle reducir los impuestos que hubiera pagado de tratarse de una sociedad independiente. En el análisis de los precios de transferencia establecidos y aprobados por Luxemburgo se determinó que daba lugar a una reducción del beneficio imponible de Fiat en infracción del principio de *arm's length*, pues Luxemburgo “subestimó

---

<sup>1274</sup>“FFT provides treasury services and financing to the Fiat group companies based (mainly) in Europe (excluding Italy) and also manages several cash pool structures for the Fiat group companies based in the United Kingdom, Denmark, Belgium, the Netherlands, Switzerland, Austria, Germany and Spain. FFT operates from Luxembourg, where its head-office is located, and through two branches, one based in London, United Kingdom and one in Madrid, Spain”. “FFT manages a significant amount of financial assets, which are mainly related to intercompany loans, account receivables from group companies and, in a smaller portion, to bank deposits. FFT uses IT systems, which are necessary to perform the day-to-day operations and to monitor financial market performance”. Commission Decision of 21.10.2015 On State Aid SA.38375 (2014/C ex 2014/NN) which Luxembourg granted to Fiat, pp. 7 y 10. [https://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/cases/253203/253203\\_1757564\\_318\\_2.pdf](https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases/253203/253203_1757564_318_2.pdf)

<sup>1275</sup> En el acuerdo, validaba el uso del método del margen neto (*Transactional Net Margin Method-TNMM*) para determinar los precios de transferencia de acuerdo con una recomendación de KPMG para este *Advance Price Agreement* (APA)

<sup>1276</sup> Cfr. Comisión Europea. Comunicado de prensa IP/15/5880. Disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_5880)

significativamente el capital necesario para realizar las actividades y soportar los riesgos asociados” por lo que la remuneración a FFT “calculada como un rendimiento de capital, no constituía una aproximación fiable de una remuneración basada en condiciones de mercado”<sup>1277</sup>. La Comisión consideró que el método utilizado por FFT no era ilegítimo en sí mismo pero que se redujo “la base imponible a través de una serie de “hipótesis y ajustes a la baja sin justificación económica”, la retribución a los préstamos se consideró a un valor muy por debajo del precio de mercado, y quedaba gravado de forma exigua en Luxemburgo. Por ello a pesar de la legalidad de las *rulings* se consideró que con ellas se había aprobado “métodos artificiales complejos para determinar los beneficios imposables de las empresas, sin reflejar la realidad económica”<sup>1278</sup>. Con la Decisión de la Comisión Europea de 21 de octubre de 2015, se declaró ilegal la ayuda de Estado y se ordenó que Fiat restituyera un monto de 20 millones de euros. Esta Decisión fue apelada, pero el Tribunal General de la UE la confirmó el 24 de septiembre de 2019.

Los casos detallados dan cuenta de las diversas oportunidades de planificación fiscal agresiva que se pueden diseñar contando con la complicidad de Luxemburgo y su proactiva política de resoluciones fiscales (*tax rulings*). En su caso, a pesar de contar con tasas para el impuesto de sociedades que no son bajas en la región, ello no le impide tener otros regímenes (*patent box*) que sabe explotar usando como herramienta los *tax rulings*. Por ello, aunque muestra su anuencia y se ha alineado con determinadas tendencias de la fiscalidad internacional<sup>1279</sup>, Luxemburgo sigue siendo considerado como un paraíso fiscal dentro de Europa<sup>1280</sup> y ello está fundado, básicamente, por la opacidad de sus resoluciones fiscales, tanto formales como informales, pues si bien está sujeta a la divulgación obligatoria de estos regímenes preferenciales, no transparenta o permite conocer a cabalidad las ventajas que otorga en materia fiscal a las empresas que desarrollan

---

<sup>1277</sup> Lapestra B, Raquel y Beltrán de Lubiano, Jokin. (2019). El Tribunal General de la Unión Europea se pronuncia sobre los *tax rulings*: los casos *Fiat* y *Starbucks*. En *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez*, Nº 53, p. 126.

<sup>1278</sup> Cfr. Comisión Europea. Comunicado de prensa IP/15/5880. Disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_5880)

<sup>1279</sup> El 9 de abril depositó su instrumento de ratificación del Instrumento Multilateral de la OCDE, previsto en la Acción 15 y vigente desde el 1 de julio de 2018. Y también parece consentir, a diferencia de Irlanda, la aplicación de un impuesto mínimo global a las multinacionales planteado y aprobado por el G7 a inicios de junio 2021.

<sup>1280</sup> En el 2016, el Informe de Oxfam “*Guerras Fiscales*”, incluye como paraísos fiscales corporativos a Luxemburgo, Holanda e Irlanda. Vid. <https://www.oxfam.org/es/informes/guerras-fiscales-la-carrera-la-baja-en-la-fiscalidad-empresarial>

actividades en su jurisdicción. En ese sentido se ha dicho que el Gran Ducado de Luxemburgo tuvo la oportunidad de deshacerse de su imagen de paraíso fiscal tras el escándalo de los LuxLeaks, pero no solo ha sido así sino que su política de LuxLetters<sup>1281</sup> demuestra sus intenciones de andar por libre en lo que compete a mantener estas prácticas que son consideradas de “*dumping fiscal*”<sup>1282</sup>.

#### 4.3.2.3 El caso de Países Bajos.

Netherlands o Países Bajos, cuenta con una favorecida localización en el centro de Europa, tiene una de las economías más importantes de la Eurozona, por lo que a pesar de tratarse de un país relativamente pequeño, destaca como potencia económica y por ser considerado uno de los mejores países para hacer negocios (Forbes, 2018<sup>1283</sup>). Y ello es así por diversas razones históricas, sociales, culturales y desde luego por su ordenamiento jurídico.

En materia fiscal, a pesar de que su impuesto de sociedades no ofrece un tipo bajo sino que puede situarse por encima de la media de la región europea (Income tax, 25% datos OCDE 2020<sup>1284</sup>), ofrece algunas normas favorables<sup>1285</sup> y también ostenta un

---

<sup>1281</sup> Los *Luxletters* o cartas informativas, son *rulings* informales con los que Luxemburgo seguiría favoreciendo, con total secretismo, a las empresas multinacionales asentadas en su jurisdicción contraviniendo los compromisos impuestos la Acción 5 del Plan BEPS y la Directiva de Cooperación Administrativa (DAC 3), según ha develado un Informe de *Tax Justice Network* a inicios de julio 2021.

<sup>1282</sup> Luxemburgo ocupa el sexto lugar en el *Corporate Tax Haven Index 2021*, una clasificación mundial de los países más cómplices en ayudar a las empresas multinacionales a pagar bajos impuestos, ello a pesar de que la OCDE ha considerado su sistema tributario como “no dañino”. Se apunta como dato a destacar que la información que denuncia la existencia de los Luxletters no empeoró la calificación de Luxemburgo en este ranking, donde su mala posición obedece a la falta de divulgación completa de sus *rulings*. Cfr. Knobel, Andrés. (2021). Cómo detener las #LuxLetters y el abuso de las resoluciones fiscales Web de Tax Justice Network. Recurso en línea: artículo en el blog de Tax Justice Network.

<sup>1283</sup> Países Bajos aparece en cuarto lugar por encima de Irlanda (11) y de Luxemburgo (23). <https://www.forbes.com/best-countries-for-business/list/>

<sup>1284</sup> [https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table\\_III](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=Table_III)

<sup>1285</sup> Exención de dividendos matriz filial, o por ganancias de capital por la venta de participaciones sociales de filiales de los Países Bajos, son ejemplo de ello. Así, por ejemplo, la venta de la participación de la multinacional Vodafone en la multinacional Verizon Wireless a través de su sociedad interpuesta en Países Bajos, permitió que la ganancia patrimonial quedara libre de impuestos justamente por la exención a las ganancias de capital (*participation exemption*). Cfr. Van der Hurk, Hans. (2014). Starbucks contra el pueblo. En *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, p. 29 y nota a pie 29. El régimen de exención a las ganancias de capital se mantiene vigente, exigiendo un 5% de participación (más baja que otros países como Alemania o Francia) y no exige, tampoco, un periodo de tenencia mínima para acceder a dicho beneficio. Cfr. Klemm, Alexander; Hebous, Shafik; Waerzeggers, Christophe. (2021). Capital Income Taxation in the Netherlands. IFM Working Paper, WP/21/145, p. 11.

antiguo y consolidado régimen de *tax rulings*<sup>1286</sup> aprobados por la Administración tributaria nacional (*Belastingdienst*), además de haber implementado diversas políticas de atracción para empresas extranjeras, entre ellas, la suscripción de numerosos CDIs<sup>1287</sup> así como la promoción para empresas *holding* con el régimen que corresponde a las *Besloten Vennootschap* (sociedades de responsabilidad limitada), conocidas como “*Dutch BV companies*” o simplemente BV<sup>1288</sup>. Todo esto hace ver a Países Bajos como un paraíso fiscal empresarial al interior de la UE<sup>1289</sup>.

Uno de los esquemas de planificación fiscal agresiva más divulgado y que se produce usando una BV es el denominado *Dutch sandwich* (“sandwich holandés”), en alusión a que esta empresa quedará situada en el medio de otras dos sociedades pertenecientes a otras dos jurisdicciones, es decir, en otros términos, que la BV es utilizada como una sociedad interpuesta que, además, puede elegir un estatus transparente en los Estados Unidos lo cual resulta de gran atractivo para el diseño de los esquemas de las multinacionales de dicho país<sup>1290</sup>.

El caso de Starbucks, multinacional estadounidense líder en la comercialización de café<sup>1291</sup>, es uno de los casos emblemáticos<sup>1292</sup> en los que se ha utilizado este esquema

---

<sup>1286</sup> El Informe Primarolo aprobado en diciembre de 1998, como parte del trabajo del Código de Conducta de Fiscalidad de las Empresas, incluyó entre las medidas consideradas como competencia lesiva y práctica perniciosas a los “*rulings* de coste incrementado, de precio de reventa y de margen fijo para las actividades intra-grupo (la mayoría de estas *rulings* se basan en modelos publicados), existentes en algunos países, singularmente en Holanda”. García Novoa, 2015a, p. 55.

<sup>1287</sup> Países Bajos tiene una red de 94 CDI, muchos de los cuales no afecta a retención (*withholding tax*) a las regalías, intereses o dividendos. Cfr. Klemm *et al.*, 2021, p. 11.

<sup>1288</sup> Junto a este tipo de empresas también son usadas otras formas societarias de la legislación holandesa como la que correspondería a la sociedad anónima (*public companies*) denominadas *Naamloze Vennootschap* (NV). Vid. Van der Hurk, 2014, p. 24.

<sup>1289</sup> Vid. nota 1280 supra.

<sup>1290</sup> Van der Hurk, 2014, p.24.

<sup>1291</sup> El negocio de esta multinacional es descrito en estos términos: “Starbucks es un tostador, comercializador y minorista de café especial que opera en 65 países. Compra y tuesta los cafés que se venden, junto con el café artesanal, té y otras bebidas y alimentos frescos, a través de tiendas operadas por la empresa. También vende una variedad de productos de café y té y licencia su marca comercial a través de otros canales, como tiendas autorizadas, abarrotes y cuentas nacionales de servicios alimentarios. Cfr. Commission Decision of 21.10.2015 On State Aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks”. Commission Decision of 21.10.2015 On State Aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks, p. 6 (traducción propia).

<sup>1292</sup> Vid. Van der Hurk, Hans. (2014). Starbucks contra el pueblo. En *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, pp. 9-39.

de planificación agresiva, con resultados de minimización tributaria muy importantes y que, también, dio pie a una investigación de la Comisión Europea bajo el cuestionamiento de que Países Bajos le habría otorgado ayudas fiscales ilegales por alterar el mercado interno y afectar la competencia<sup>1293</sup>.

La estructura empresarial de esta multinacional está organizada<sup>1294</sup> para operar en Europa a través de Starbucks Manufacturing EMEA BV (Starbucks Manufacturing), con sede en los Países Bajos, que es la empresa encargada de vender y distribuir café y otros productos de la marca, a todos los establecimiento que operan en Europa, Oriente Medio y África.

Esta empresa estaba sujeta al pago de un canon por el *know how* sobre la torrefacción (tostado) de café a favor de Alki<sup>1295</sup>, otra empresa del grupo Starbucks, constituida en Reino Unido. Por otra parte, Starbucks Manufacturing debía adquirir los granos de café verde a Starbucks Coffee Trading SARL, establecida en Suiza. Ambas transacciones, pago de cánones y compra del café, eran realizadas a valores muy elevados para el mercado. En el caso del acuerdo por explotación de la propiedad intelectual, el canon por pagar estaba fijado a un valor que no parecía ajustarse al valor de mercado además de que llamaba la atención que ninguna otra empresa del grupo o empresa tercera pagara un canon similar. En el caso de la compra del café, al pagarse un precio muy elevado<sup>1296</sup> se consiguió que Starbucks Manufacturing no generase ingresos suficientes para el pago del canon a Alki, por lo que debía utilizar para ello los beneficios obtenidos por la venta de otros productos. Al final este esquema de planificación giraba en torno a los mayores valores (vía la elección de los métodos para establecer los *transfer pricing*) que se debía pagar por estas operaciones intragrupo, lo cual permitía trasladar los beneficios de Starbucks Manufacturing hacia Reino Unido y conseguir que no se pague por ellos ni en

---

<sup>1293</sup> Commission Decision of 21.10.2015 On State Aid SA.38374 (2014/C ex 2014/NN) implemented by the Netherlands to Starbucks.

<sup>1294</sup> Esta parte está desarrollada a partir de la información proporcionada por la propia Comisión europea. Vid. 4Comisión Europea. Comunicado de prensa IP/15/5880. Disponible en [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_5880)

<sup>1295</sup> De acuerdo con la Comisión Europea se trata de “un canon muy sustancial” el que se le paga a Alki por la utilización de conocimientos técnicos en materia de torrefacción de café. Comisión Europea. Comunicado de prensa IP/15/5880. Disponible en [http://europa.eu/rapid/pressrelease\\_IP-15-5880\\_es.htm](http://europa.eu/rapid/pressrelease_IP-15-5880_es.htm)

<sup>1296</sup> De acuerdo con la investigación de la Comisión, la pagada a Starbucks Coffee Trading SARL por los granos de café verde, que se había triplicado desde el año 2011 al 2014. Cfr. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_15\\_5880](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_15_5880)

Países Bajos ni en Reino Unido, ajustando las bases imponibles de la forma más conveniente para evitar el pago de los impuestos.

En 2008, la Comisión Europea inició una investigación a Starbucks Manufacturing tras conocer el acuerdo que suscribió con las autoridades de Países Bajos, que le permitió reducir entre los 20 y 30 millones de euros, según la estimación efectuada por la Comisión. El objetivo de ese *tax ruling*<sup>1297</sup> estaba referido al Impuesto de sociedades de Starbucks Manufacturing y, en concreto, a la determinación de la remuneración por sus actividades de producción y distribución dentro del grupo. El *tax ruling* garantizaba el uso de cierto método de cálculo de la remuneración que correspondía a Starbucks Manufacturing (el método “*transactional net margin method*”, TNMM, por sus siglas en inglés) <sup>1298</sup> asegurando que se trataba de una “*arm’s length remuneration*” (Commission, 2015). Respeto del pago del canon o royalty a favor de Aiki, el *tax ruling* daba su conformidad sobre el monto establecido y sobre que fuera determinado al final de cada año con el método especificado, garantizando de modo expreso “*this royalty payment is deductible for corporate income tax purposes and is not subject to Dutch withholding tax*”<sup>1299</sup>.

La Comisión Europea emitió su Decisión sobre el caso de las ayudas a Starbucks, el 21 de octubre de 2015, considerando que los *tax rulings* otorgados por Países Bajos habrían aprobado métodos artificiales para establecer los beneficios imponibles de Starbucks y que se había empleado una metodología que no cumplía con los criterios derivados del principio *arm’s length*, al haber preferido el método TNMM en perjuicio de otro método (el método CUP o *comparable uncontrolled price method*), por lo que concluyó que dichos *rulings* constituían ayudas fiscales ilegales. La Decisión de la Comisión también confirmó el monto del canon a favor de Aiki por el *know how*, no correspondía a valores de mercado pues “este habría sido inexistente si hubiera sido negociado entre sociedades independientes (principio *arm’s length*)”<sup>1300</sup>. *Por todo ello,*

---

<sup>1297</sup> Se trató de un APA que permitía determinar por adelantado para las transacciones intragrupo un apropiado “set of criteria” (método, comparables, ajustes, etc.) para establecer precios de transferencias ajustados al principio de *arm’s length* por un determinado tiempo. Comisión Europea, Decision of 21.10.2015 On State Aid SA.38374, p. 7.

<sup>1298</sup> Lapestra y Beltrán de Lubiano, 2019, p. 126.

<sup>1299</sup> Comisión Europea, Decision of 21.10.2015 On State Aid SA.38374, p. 7.

<sup>1300</sup> Lapestra y Beltrán de Lubiano, 2019, p. 126.

ordenó la restitución de los montos indebidamente percibidos como ayuda fiscal por parte de Países Bajos.

La Decisión de la Comisión europea fue apelada tanto por Starbucks como por Países Bajos, y el Tribunal General de la Unión Europea, el 24 de septiembre de 2019, se pronunció considerando que Starbucks no había recibido ayudas estatales incompatibles con el mercado interior. Tal cual lo hizo en el caso Fiat, el Tribunal confirmó la validez del principio de *arm's length* como herramienta para establecer si un esquema de precios intragrupo puede ser calificado como una ayuda estatal selectiva y, por tanto, ilegal. En el caso concreto, el Tribunal General dictamina que cualquier incumplimiento que pudiera estar relacionado con la metodología para establecer los precios de transferencia no conlleva necesariamente a una reducción de la carga fiscal, por lo que la Comisión debió probar que los métodos aprobados por el *tax ruling*<sup>1301</sup> no permitían llegar a un resultado gravable en condiciones *arm's length* y que conducían a una reducción de la carga fiscal. Y en cuanto a los cánones el Tribunal General concluye que “no se había acreditado que la cuantía del *royalty* debiera haber sido cero, puesto que la propiedad industrial transferida tenía valor económico al ser necesaria para la actividad”<sup>1302</sup> por lo que tendría que haberse demostrado que el referido canon, en el monto pactado, pudiera constituir una ventaja. Por estas consideraciones el Tribunal General anula la Decisión de la Comisión de ordenar la restitución de las supuestas ayudas fiscales. Este criterio ha quedado firme en tanto la Comisión Europea no ha recurrido esta sentencia.

En los últimos años Países Bajos no ha perdido su atractivo para la inversión extranjera, y continua ofreciendo ventajas en su normativa además de un sistema con mucha estabilidad. No obstante, en los últimos años ha debido operar ciertas transformaciones y adaptarse a los nuevos estándares fiscales internacionales, además de estar sujeto a los avances del Marco Inclusivo de la OCDE para la implementación de las medidas BEPS. Fruto de ello, ha realizado ajustes en su sistema fiscal interno declarando

---

<sup>1301</sup> Como hemos señalado, la Comisión consideraba que debió preferirse un método diferente para establecer tales retribuciones. La Guía de Precios de Transferencia de la OCDE diferencia diversas metodologías pero, en esencia, todos los métodos resultan acordes con el artículo 9 del MCOCDE. Cfr. Miladinovic & Petruzzi, 2019, p. 247. Esta cuestión ha sido confirmada con el Tribunal General en el caso Starbucks al afirmar que el error metodológico no puede asociarse de modo directo con la alteración de las bases gravables.

<sup>1302</sup> Lapestra y Beltrán de Lubiano, 2019, p. 127.

de modo explícito de enfrentar la elusión y evasión tributarias, aunque ciertamente el impacto de dichas medidas no pueden preverse por el momento<sup>1303</sup>.

Su cuarta posición en el ranking de paraísos fiscales corporativos elaborado por *Tax Justice Network* (2021)<sup>1304</sup>, revela a Países Bajos como una jurisdicción que ofrece ventajas y una competitividad fiscal que se mantiene atractiva y potencialmente peligrosa al facilitar esquemas de planificación agresiva y el establecimiento de empresas en su territorio que aseguran una tributación exigua gracias a los *tax rulings*, por ello, es señalada como responsable junto a Luxemburgo del 10% del total de las pérdidas de recaudación mundial<sup>1305</sup>. Las obligaciones de transparencia son demandas mayores en el mundo actual pero ello no quita que tales acuerdos se produzcan y su alcance no pueda ser conocido y entendido sino con un estudio detallado, caso por caso, lo cual es imposible de conseguir a tiempo.

Por último, todo parece indicar que el mecanismo del intercambio de información tributaria sobre los acuerdos, resoluciones fiscales, APAs y, en general, estos tipos de *tax ruling* tan frecuentes y usados en los esquemas de planificación fiscal agresiva y para alcanzar los objetivos elusivos que se persiguen, constituye un instrumento clave para poder disuadir, sino detener, el uso, avance y proliferación de estos esquemas de planificación, mediante una colaboración más fluida y efectiva. Es a ello a lo que se dirige la Acción 5 del Plan BEPS que busca mejorar la transparencia en el sistema de fiscalidad internacional, que estudiamos en el siguiente capítulo.

---

<sup>1303</sup> Explican Klemm *et al.* (2021) que si bien las presiones de la comunidad internacional y las medidas como el Plan BEPS o la Directiva Antielusión (ATAD) fuerzan por el cambio en el impuesto de sociedades de todos los países, en el caso de Países Bajos esta exigencia es delicada dado el elevado número de empresas financieras especiales (SFI) de inversionistas extranjeros que funcionan como *holdings* y que se han beneficiado de una tributación favorable. No obstante, las últimas reformas están endureciendo estas reglas. *Vid.* Klemm *et al.*, 2021, pp. 5-6.

<sup>1304</sup> Desde esta ONG, el consejero delegado Alex Cobham, explica que la lista de paraísos fiscales de UE no es representativa porque representa menos del 2% de las pérdidas de ingresos fiscales mundiales, mientras que países como Suiza, Países Bajos o Luxemburgo suministran el 15% de los abusos de impuestos corporativos globales. Cfr. Piergiorgio, Sandri. (2021). Luxemburgo y Holanda causan el 10% de las pérdidas fiscales. En Diario La Vanguardia, 9 de marzo de 2021. <https://www.lavanguardia.com/economia/20210309/6266121/luxemburgo-holanda-causan-10-perdidas-fiscales.htm>

<sup>1305</sup> “El abuso global cuesta al mundo 206.000 millones de euros en impuestos corporativos perdidos cada año (...). Sólo Holanda y Luxemburgo causan 20.000 millones de pérdidas a escala mundial, el 10% del total”. Sandri, 2021, en La Vanguardia, 9 de marzo 2021.

El acceso oportuno y a información pertinente es la única vía para mejorar la reacción de las Administraciones tributarias y para generar, en su caso, los ajustes normativos necesarios para evitar a futuros esquemas nocivos de planificación tributaria. Pero también, como hemos señalado, evitar la complicidad de los Estados, cuando mediante las prácticas de sus Administraciones especialmente permisivas, se alejan de los estándares internacionales para ofrecer condiciones fiscales -bajo la justificación de la seguridad jurídica- que alientan los esquemas tributarios elusivos.

## **Capítulo 5: El nuevo contexto de la fiscalidad internacional marcado por la era post BEPS.**

### **Introducción.**

Como venimos de señalar, la transformación de la fiscalidad internacional ha sido impulsada por una toma de conciencia progresiva acerca de las inequidades que producía el orden tributario internacional vigente hasta hace unas décadas. Ello ha llevado a la producción de nuevos criterios, reglas y estándares, aun hoy en permanente debate, que pretenden avanzar en el diseño de fórmulas para detener las prácticas de las multinacionales que, con sus esquemas de planificación agresiva, menoscaban la recaudación tributaria de los Estados a pesar de tener presencia o desarrollar actividades dentro de sus jurisdicciones. En ese afán, son centrales los conceptos asociados a “*base erosion*”, “*profit shifting*” y, en general, al abuso en la planificación fiscal o *aggressive tax planning*.

Este capítulo final está dedicado al estudio de Plan de Acción BEPS, propuesta del G-20 y la OCDE, como referente en la fiscalidad internacional que expresa el compromiso adquirido por los Estados para detener las prácticas de planificación agresiva y perfeccionar los sistemas tributarios para dotarlos de mayor transparencia, sustancia y coordinación, como nuevos pilares sobre los que debe reposar una fiscalidad internacional más justa y equitativa.

Completamos el estudio de este capítulo con la referencia inevitable a los avances que desde la UE se ha dado en esta materia mediante las Directivas Antielusión (ATAD) que nos ayudarán a delimitar y concluir sobre el concepto de planificación fiscal agresiva y elusión fiscal internacional.

### **5.1 Antecedentes del Plan de Acción BEPS.**

En los últimos años de evolución de la fiscalidad internacional hacia una versión mejor blindada contra las prácticas elusivas, “el máximo exponente de todo este proceso desencadenado para tratar de solventar esta situación de ineficacia desde la vertiente tributaria, es el Informe Erosión de Bases y Traslado de Beneficios (BEPS) con su

correspondiente Plan de Acción”, cuyo origen, además de estar claramente asociado al clamor social<sup>1306</sup>, también está vinculado al “fracaso de las políticas tributarias de la OCDE en relación con los considerados paraísos fiscales” (Cruz Padial, 2016, p. 34 y 35<sup>1307</sup>).

Efectivamente, el desarrollo de un mercado económicamente globalizado con crecimiento de los negocios internacionales y nuevos esquemas de organización fue apurando la preocupación de los Estados por adaptarse y adecuar sus ordenamientos tributarios a estas nuevas circunstancias, vista, además, la capacidad de las empresas multinacionales para desarrollar sus actividades a través de modelos de negocio propios, maximizando sus beneficios y potenciando fórmulas para aprovechar las diferencias entre los ordenamientos para “optimizar” o reducir su carga fiscal.

En este proceso que se fue agudizando con el paso de los años, y de gran desafío para las arcas fiscales, las respuestas de los Estados, y los ajustes que se fueron dando al orden de la fiscalidad internacional, fueron pasando por diferentes momentos, inicialmente volcando la mirada hacia el favorecimiento de los mercados integrados, cuidando los objetivos de neutralidad y eficiencia; posteriormente, prestando atención a los regímenes tributarios que las diferentes jurisdicciones ofrecían para atraer las inversiones; hasta, finalmente, centrarse en las actividades que despliegan las multinacionales para llevar auténticas “ingenierías fiscales” para reducir o anular los impuestos que debieran recaer en las ganancias que obtienen.

En ese sentido, si hemos de establecer con concreción cuáles son los antecedentes del Plan de Acción BEPS de la OCDE del 2013 debemos remontarnos en la historia de la fiscalidad internacional a las últimas décadas. Como coincide la doctrina, el acusado

---

<sup>1306</sup> Comenta Cruz Padial (2016) que resulta interesante la afirmación de Calderón Carrero (2015) quien refiere que “el objetivo real del plan [BEPS] es dirigir un mensaje a los ciudadanos con la idea de transmitir que los grandes contribuyentes van a estar sometidos a una tributación justa, eliminando de esa forma la percepción de desigualdad fiscal y social”. Cfr. Calderón Carrero, J.M., 2015, *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza en la era BEPS*. Navarra: Civitas, p. 19-21, citado por Cruz Padial, 2016. P. 35, nota a pie 2, corchetes agregados.

<sup>1307</sup> Coincide García Novoa, 2015, p. 46.

fracaso de la política contra los paraísos fiscales<sup>1308</sup> se inicia en 1998, con el Informe *Harmful Tax Competition*<sup>1309</sup>.

Desde la década de los ochenta del siglo pasado, dadas las condiciones favorables para desplazar los capitales gracias a la progresiva globalización de la economía, los países en desarrollo competían entre sí para atraer las inversiones a sus territorios ofreciendo diferentes regímenes de tributación reducida para las empresas transnacionales (Avi-Yonah, 2001). Ello ocasionó, a su vez, consecuencias negativas para los países de residencia de las empresas inversionistas que no solo se tradujeron en una disminución de su actividad económica sino en una pérdida de recaudación<sup>1310</sup>, lo que hizo que estos países reaccionaran y se decidieran a combatir lo que se vino a calificar como una competencia fiscal perniciosa<sup>1311</sup>.

Para calificar la competencia fiscal entre Estados se usa la metáfora de un mercado, donde los Estados asumirían el rol de “oferentes” para atraer la inversión, y las

---

<sup>1308</sup> La denominación “paraísos fiscales” (a la que se les añade no necesariamente como equivalentes “territorios de nula tributación” o “zonas de baja tributación”) se usa de modo corriente para designar Estados o jurisdicciones fiscales donde individuos y corporaciones son atraídos para colocar o trasladar sus beneficios para evitar pagar impuestos. Las características de estos paraísos están relacionadas con tener un ordenamiento tributario débil acompañado de un sistema financiero con fuerte opacidad lo que les permite garantizar la confidencialidad (secreto bancario) de los recursos que se dispone en ellos. A nivel de la fiscalidad internacional, la primera definición de estos paraísos proviene, justamente del trabajo de la OCDE y de su informe sobre *Harmful Tax Competition* de 1998. A partir de este Informe se les definió “como jurisdicción no cooperante (*uncooperative tax havens*) y se instó a retirar el calificativo de paraíso fiscal a los estados que decidan cooperar mediante la adopción de *commitments* o acuerdos de intercambio de información.” García Novoa, C. (2015a). Armonización y lucha contra la elusión en la Unión Europea. En Cadaval Sampedro, Ma. (coord.). *Monográfico Armonización Fiscal. Administración y Ciudadanía*, Vol. 10. Nº 1 (enero-junio), p. 48.

<sup>1309</sup> OCDE. (1998). *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*. París, OECD Publishing. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>.

<sup>1310</sup> “If developing countries succeed in attracting foreign investment, this could entail negative consequences for the country of residence of the foreign investor. For example, a firm might close down a factory in a high-tax rich country and establish a new one in a low-tax poor country. From the rich country's point of view, the consequences might include both (a) a decrease in economic activity generally (manifesting itself in job losses, in particular) and (b) a fall in government revenue”. Littlewood, 2004, p. 413.

<sup>1311</sup> Explica Lampreave (2018) que “La competencia fiscal entre Estados resulta ineluctable. La aceptación de una posible competencia fiscal leal ejercida por los Estados, viene amparada por el ejercicio de la soberanía en el ámbito de su sistema fiscal nacional, condicionado inevitablemente por otros sistemas fiscales, máxime cuando éstos son oferentes de una fiscalidad más atractiva, lo cual puede tener como consecuencia posibles deslocalizaciones, sobre aquellos factores de mayor movilidad, en caso de no adoptarse medidas equivalentes. A la larga, esta deslocalización incide en el desplazamiento de la presión fiscal hacia factores con menor grado de movilidad.” Lampreave, Patricia. (2018). ¿La competencia fiscal desleal vs. Las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda? En *Quincena Fiscal*, Nº 8, abril, p. 22.

multinacionales vendrían a ser los “consumidores”. Pero resulta que hay un desequilibrio, y el mercado no es neutral. En ese sentido, se puede entender que el mercado tributario internacional adolecía de las fallas propias de una competencia imperfecta y es eso lo que se necesitaba estudiar para determinar cuáles eran las prácticas desleales y lesivas de los Estados (Weffe, 2017).

El proyecto de la OCDE sobre competencia fiscal nociva comenzó en mayo de 1996, cuando los Estados Miembros solicitaron desarrollar medidas para contrarrestar los efectos distorsionantes de la competencia fiscal perniciosa en las decisiones de inversión y financiamiento, asumiendo desde ya que dicha competencia se estaba produciendo entre los Estados de modo deliberado, que esta era nociva y que producía efectos distorsionantes (Littlewood, 2004, p. 417).

De este modo, se puede leer en la Introducción del referido Informe, la extensión del encargo recibido, en el que se destaca cómo la política fiscal de los Estados enfrenta los desafíos de la globalización y los problemas derivados de las actividades geográficamente móviles que pueden crear una competencia fiscal nociva, “con el riesgo de distorsionar el comercio y producir la erosión de las bases impositivas nacionales”, por lo que se solicita a la OCDE a establecer un enfoque multilateral bajo el cual los países puedan operar individual y colectivamente para limitar el alcance de estas prácticas<sup>1312</sup>. Es de notar en este punto que, con este Informe se pretendía adoptar medidas que pudieran contrarrestar esta competencia fiscal perniciosa, presentándolo como un asunto de interés no solo de los países miembros de la OCDE sino del mundo en general (Littlewood, 2004).

Paralelamente, en la Unión Europea también se había abordado el tema de la competencia fiscal lesiva entre Estados. En efecto, a raíz de

los estudios presentados por la Comisión Europea sobre ‘la fiscalidad en la Comunidad Europea’ y la subyacente necesidad de coordinación en materia fiscal, los Estados miembros acordaron en 1997 y por unanimidad, un paquete de medidas tendentes a definir un planteamiento global de la política fiscal de la UE, subrayando la

---

<sup>1312</sup> “2. (...) Finally, globalisation is creating new challenges in the field of tax policy. Tax schemes aimed at attracting financial and other geographically mobile activities can create harmful tax competition between States, carrying risks of distorting trade and investment and could lead to the erosion of national tax bases. We strongly urge the OECD to vigorously pursue its work in this field, aimed at establishing a multilateral approach under which countries could operate individually and collectively to limit the extent of these practices. We will follow closely the progress on work by the OECD, which is due to produce a report by 1998” (OCDE, 1998, p. 7). Destacamos la referencia que hace la OCDE a que estas prácticas de competencia nociva permiten afectar las bases imponibles nacionales.

necesidad de una actuación conjunta para combatir la competencia fiscal desleal (Lampreave, 2018, p. 22).

En este paquete se incluyeron tres medidas con diferente alcance: la elaboración de un Código de Conducta para los Estados miembros que implicara un compromiso político para dejar sin efecto los existentes y no incorporar nuevos regímenes preferenciales que pudieran resultar perjudiciales<sup>1313</sup>; una propuesta de Directiva sobre fiscalidad del ahorro<sup>1314</sup> y otra propuesta de Directiva sobre el tratamiento fiscal de cánones e intereses de fuente europea<sup>1315</sup>.

Ahora bien, regresando a la propuesta de la OCDE, el primer gran objetivo del Informe sobre *Harmful Tax Competition*, fue intentar poner bajo cuestión los paraísos

---

<sup>1313</sup> El Código de Conducta se presentó el 1 de diciembre de 1998. Con posterioridad la Comisión presentó el llamado “Informe Primarolo” (nombre atribuido por quien fuera presidente del Grupo –*The Taxation Policy Group*– encargado de estudiar los diversos regímenes vigentes en la UE para determinar aquellos considerados como lesivos, Down Primarolo). El Informe Primarolo fue aprobado por el Consejo el 23 de noviembre de 1999. Con él se “señalaron sesenta y seis prácticas fiscales perjudiciales definidas en los Estados miembros y territorios asociados, pretendiendo la adopción de modificaciones antes del 1 de enero de 2004”. *Vid.* García Novoa, C., 2015a, p. 48. Este Código de Conducta fue suscrito por todos los miembros de la UE y como una vía de solución política, se buscaba apartar toda práctica nacional que pudiera resultar perjudicial para el mercado europeo. El Grupo de Trabajo del Código de Conducta ha continuado evaluando más de 400 regímenes fiscales y alrededor de 100 regímenes fiscales han sido eliminados o modificados, hasta el año 2018. *Cfr.* Lampreave, 2018, p. 26. Finalmente debemos tener en cuenta que, al interior de la UE, la competencia fiscal nociva también se ha discutido a partir de las ayudas de Estado (Ver el punto 4.3.2 de esta tesis). De ese modo, la Comisión, aplicando la normativa comunitaria de ayudas ilegales, ha discutido si estas pueden suponer el falseamiento de la competencia en el mercado interior (Lampreave, 2018, pp. 27 y ss). Sobre esa reacción comunitaria, comenta García Novoa (2015a) que en Europa se ha querido “conjurar los problemas derivados de la ausencia de normas armonizadoras en la imposición directa utilizando la vía indirecta del régimen de ayudas de Estado para hacer frente a ciertos regímenes fiscales ventajosos” (p. 48), pero como explica Lampreave, aunque la competencia fiscal desleal y las ayudas de Estados puedan guardar similitudes, difieren en sus objetivos. En ese sentido, “la ayuda fiscal es una forma importante de ayuda estatal que difiere de la noción clásica de ayuda. En las ayudas fiscales el Estado renuncia a una serie de ingresos fiscales que de otro modo recibiría” (Lampreave, 2018, p. 32). Ver también Serrano Antón, F. (2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. En *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, N° 419, febrero 2018, pp. 5-58. Se pueden consultar los casos sobre ayudas estatales se pueden consultar en la web de Competencia de la UE [https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy\\_area\\_id=3](https://ec.europa.eu/competition/elojade/isef/index.cfm?clear=1&policy_area_id=3)

<sup>1314</sup> En el 2003 se aprobó la Directiva 2003/48/CE, de 3 de junio, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, la misma que fue derogada por la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014. La Directiva sobre fiscalidad del ahorro, constituyó una de las primeras normas antiparaíso pues tenía como propósito limitar la competencia de estas jurisdicciones en materia de fiscalidad del ahorro, y proponía una retención en la fuente (*withholding tax*) con carácter definitivo que sería transferida al país de la residencia. Sin embargo, su alcance era limitado pues solo se aplicaba a personas naturales, sobre los intereses (no otros rendimientos del capital que pudieran ser equivalentes), no había obligación de introducir el número de identificación fiscal del beneficiario, entre otros.

<sup>1315</sup> Directiva 2003/49/CEE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros.

fiscales<sup>1316</sup> y los regímenes fiscales preferenciales que resultan perjudiciales<sup>1317</sup>, ambas figuras las englobó bajo la générica definición de “prácticas fiscales nocivas”. Hay que reconocer que los propios Estados desarrollados también habían comenzado a ofrecer regímenes de tratamiento fiscal más beneficioso, por lo que delinear las características de paraíso fiscal o territorio de nula o baja tributación se convirtió en una materia de difícil definición<sup>1318</sup>, cuestión que también se repitió en el caso de los regímenes fiscales preferenciales pues resultó igualmente problemático definirlos con exactitud, quedando claro, por lo menos, que dentro de esta última categoría quedaban comprendidos tanto a países miembros como terceros<sup>1319</sup>.

El Informe *Harmful tax competition* tenía el objetivo prospectivo de persuadir a las jurisdicciones que calificaran en las aludidas categorías a ajustar sus sistemas tributarios para que no pudieran ser utilizados para dejar de pagar impuestos en otros países; sin embargo, no dejaba claro cuál sería el incentivo concreto por el cual deberían hacerlo.

Este Informe, aunque tuvo un alcance limitado ya que solo abordó la competencia fiscal vinculada a las actividades y servicios financieros, no así la tributación relativa a

---

<sup>1316</sup> Por "paraísos fiscales", la OCDE se refería, en términos generales a la idea común que se tiene de ellos, es decir, jurisdicciones que se ofrecen como lugares para ser utilizados por no residentes para evadir impuestos en su país de residencia, particularmente porque no aplican impuestos sobre la renta o solo impuestos sobre la renta nominales. “42. (...) *While the concept of “tax haven” does not have a precise technical meaning, it is recognised that a useful distinction may be made between, on the one hand, countries that are able to finance their public services with no or nominal income taxes and that offer themselves as places to be used by non-residents to escape tax in their country of residence and, on the other hand, countries which raise significant revenues from their income tax but whose tax system has features constituting harmful tax competition [a segunda acepción se les denomina en el Informe como las jurisdicciones con regímenes fiscales potencialmente dañinos]*” (OCDE, 1998, p. 20). La dificultad de la definición de los paraísos fiscales se evidenció cuando la OCDE se propuso elaborar una lista, cuyo resultado no convenció pues no incluía jurisdicciones que parecían ser claros paraísos fiscales. Cfr. Littlewood, 2004, p. 420. Finalmente, la asociación entre jurisdicción cooperante o no (se entiende en transparentar las operaciones que se realizan en ella se convirtió en un elemento trascendente para definir estos Estados con regímenes con ventajas fiscales).

<sup>1317</sup> Con esta denominación, la OCDE alude a los países que sí aplican un impuesto a las ganancias pero tienen un trato preferencial para determinadas rentas o ingresos, aplicándoles en este caso bajo o nulos impuestos.

<sup>1318</sup> Cuando en abril de 1998, el Consejo de la OCDE aprobó el Informe, lo hizo con la abstención de Suiza y Luxemburgo (ambos países considerados como paraísos fiscales al interior de la OCDE).

<sup>1319</sup> “57. *Many OECD Member and non-member countries have already established or are considering establishing preferential tax regimes to attract highly mobile financial and other service activities. These regimes generally provide a favourable location for holding passive investments or for booking paper profits. In many cases, the regime may have been designed specifically to act as a conduit for routing capital flows across borders. These regimes may be found in the general tax code or in administrative practices, or they may have been established by special tax and non-tax legislation outside the framework of the general tax system*” (OCDE, 1998, p. 25).

las inversiones, representa un primer intento muy valioso y una prueba de que es posible alcanzar consenso sobre la competencia tributaria (Avi-Yonah, 2001)<sup>1320</sup>. No obstante, ha sido considerado más bien como un intento fallido para poder dar solución a los principales problemas que descandena la escena internacional a la luz de la facilidad para desplazar hacia diversas jurisdicciones los capitales y actividades, gracias a la globalización económica, con la consecuente alteración de la recaudación tributaria de los Estados.

Las razones de este fracaso se atribuyen a que no se solventó de modo óptimo las dificultades técnicas que este Informe acarrea, así como a la pretensión de querer forzar la participación de terceros países, incluso previéndose castigos de no hacerlo (Littlewood, 2003).

Sin duda, la imposibilidad real de imponer medidas que obligaran a los Estados a modificar sus regímenes pone en evidencia que en ausencia de incentivos para modificar y renunciar a los ingresos que las jurisdicciones comprometidas venían obteniendo, difícilmente se podía conseguir un cambio. Muy por el contrario, las buenas intenciones de la OCDE quedaron en eso, sin un sistema de pueda compeler a los Estados a competir con términos de *fairness* y no detuvo que más Estados se aventuren en implementar medidas para atraer hacia sí las inversiones.

Por ello, como señala Carbajo Vasco (2015)<sup>1321</sup> las jurisdicciones “han aprovechado conscientemente de esta ausencia de reglas de competencia fiscal ordenada, actuando como *free riders* en la esfera internacional, (...) ofreciendo regímenes fiscales opacos y de nula transparencia”. Lo cual se ha agravado, señala el autor, por la ambigüedad en torno la definición de los paraísos fiscales, permitiendo que “Estados, pretendidamente

---

<sup>1320</sup> En un trabajo del año 2009, el mismo Avi-Yonah repasaba las posturas opuestas que valoran la utilidad del Informe *Harmful tax competition*, de un lado quienes creen que no tuvo éxito pues los paraísos habían prevalecido y el intento por regular la competencia fiscal había fracasado; y de otro lado, quien pensaban que se había conseguido dejar a algunas jurisdicciones sin su derecho soberano a determinar sus políticas fiscales y económicas. Él concluye, por su parte, que dicho Informe sí ha tenido éxito, a la luz de que a los diez años de su emisión se puede constatar que los ingresos tributarios individuales o corporativos en países OCDE no han disminuido como sí lo han hecho los ingresos tributarios corporativos en los países no OCDE. Cfr. Avi-Yonah, R. (2009). The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective. En *Brook. J. Int'l L.* 34, N°. 3, pp.783-784, disponible en: <http://bit.ly/2iNhsKL>.

<sup>1321</sup> Carbajo Vasco, D. (2015). El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. En *Crónica Tributaria*, N° 154, pp. 49-67.

limpios e, incluso, líderes en la llamada ‘buena gobernanza’” (p. 51) cuenten en su territorios con zonas geográficas con regímenes tributarios con clara opacidad<sup>1322</sup>.

A nuestro juicio, el enfoque que la OCDE ofrece en este Informe no resultó exitoso, además, pues debía abordarse no solo aquello que los Estados estaban ofreciendo para atraer las inversiones -regímenes preferenciales con favorecidos tratamientos tributarios que capturan capitales y rentas en desmedro de las demás jurisdicciones-, sino que había que también ocuparse principalmente de la forma en que las empresas multinacionales estaban estructurando sus operaciones. Es decir, el énfasis no podía estar solo en la crítica a los ordenamientos internos con tributación ligera (baja o nula tributación) o la opacidad de los paraísos fiscales, sino en las propias acciones de planificación fiscal de las empresas cuyo resultado es dejar sin impuestos a los países aprovechando las ventajas del mercado en una economía global y el avance de la tecnología.

Ahora bien, es cierto que el Informe sobre *Harmful Tax Competition* es considerado como el antecedente más remoto del Plan de Acción BEPS justamente porque en él se presta atención por vez primera a las acciones llevadas a cabo en las planificaciones de las empresas multinacionales, pero sin duda eso se hizo como un tema secundario<sup>1323</sup>, siendo lo central el establecimiento de los elementos que estaban configurando la competencia fiscal lesiva entre los Estados. El énfasis, pues, estuvo en pretender corregir las acciones de los Estados y no las de las empresas.

Recién en el 2006, el Tercer Foro de la OCDE sobre Administración Tributaria, celebrado en Seúl, se discutió y se evidenció el cambio de actitud frente a las

---

<sup>1322</sup> El autor cita el caso de los Estados Unidos de América, cuyo Estado de Delaware tiene regímenes fiscales de opacidad evidente, que permiten sociedades en las que es posible que se desconozca la titularidad real de sus socios. Cfr. Carbajo Vasco, 2015, p. 51.

<sup>1323</sup> Sobre todo, en relación con todo lo que posteriormente vendrían a ser los estudios desarrollados desde la OCDE sobre los Intermediarios Fiscales. El rol de los intermediarios fiscales es puesto en la mira desde el 2006, en la tercera reunión del Foro de Administración Tributaria desarrollado en Seúl, una de cuyas conclusiones se refiere al “gobierno corporativo y los asesores fiscales” y la responsabilidad que tienen en los mecanismos que se usan para disminuir las cargas fiscales. En la cuarta reunión del Foro de Administración Tributaria, desarrollada en la ciudad del Cabo, el tema de los intermediarios adquiere protagonismo en el debate pues se les atribuye un papel central en las planificaciones agresivas, llevando posteriormente a concretar el *Study into de Role of Tax Intermediaries* de 2008. El rol de los intermediarios a una regulación sobre su participación, responsabilidades y obligaciones de transparencia en la Directiva de 5 de junio de 2018, *Tax Intermediaries directive*, conocida como DAC6, que introduce la exigencia de informes obligatorios por parte de los intermediarios (asesores, abogados, gestores administrativos, o instituciones financieras) cuando se produzcan operaciones que puedan considerarse como planificación fiscal agresiva y que se realicen en el ámbito internacional; así como dispone el intercambio automático de información por parte de las autoridades fiscales de los Estados miembros.

planificaciones fiscales que, dada su agresividad, obligaban a buscar una estrategia diferente para combatirlos. En ese sentido, se vio “reflejada la preocupación de los participantes acerca del crecimiento de los denominados “mecanismos inaceptables de mitigación de la obligación tributaria” (*unacceptable tax minimisation arrangements*)” así como “las dificultades existentes para alcanzar una definición consensuada del citado concepto, habida cuenta de las diferencias entre los sistemas legislativos de los Estados participantes en el Foro”<sup>1324</sup>.

Toda esta concientización política era resultado del malestar que a nivel global se percibía en todos los estratos sociales<sup>1325</sup>, exarcebado por la crisis financiera del 2008 y las necesidades fiscales de los Estados mientras se desataban escándalos mediáticos por las develaciones de la prensa de las maniobras fiscales de las multinacionales y los pagos diminutos de impuestos que estas realizaban<sup>1326</sup>. En el 2009, concretamente el 2 de abril, el G-20 retoma el tema de la necesidad de que haya mayor transparencia y declara en contra de las jurisdicciones no cooperativas (paraísos fiscales) anunciando que “*the era of bank secrecy is over*”. En 2011, la OCDE publicó un informe sobre iniciativas para mejorar la transparencia y la declaración de información (*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*).

En el 2012, entre los países europeos, se inicia un periodo de mayor concentración en los problemas que acarrea el avance del fraude fiscal y la necesidad de adoptar medidas consensuadas e implementar acciones para detenerlo<sup>1327</sup>. En esa línea, en la UE se emite, en junio del 2012, la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, con el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COMO (2012) 722/2), en la que se pone énfasis en las conductas que pueden constituir

---

<sup>1324</sup> Calderón Carrero, J. M. y Quintas Seara, A. (2016). Una Aproximación al Concepto de Planificación fiscal Agresiva. En *AELE*, N° 337, febrero, p. 20.

<sup>1325</sup> La sociedad civil comprometida gracias a las denuncias mediáticas y a la labor de ONG tales como SOMO, Tax Justice Network, Action Aid, Cristian Aid o Robinhoodtaxes.org, etc.

<sup>1326</sup> “*The OECD document is nothing but a solution derived from the intense political pressure placed on it to combat “aggressive” tax planning after the financial crisis that peaked in 2008*”. Cfr. Schoueri, Luis. ‘Transparency Under the BEPS Plan: What Holistic Approach?’, *Kluwer International Tax Blog*, June 24 2015, <http://kluwertaxblog.com/2015/06/24/13300/>.

<sup>1327</sup> Algunas muestras de cómo se fueron forjando estas preocupaciones son: *Tackling double non-taxation for fairer and more robust tax systems*, de 29 de febrero de 2012, de la Comisión y la Resolución del Parlamento Europeo de 19 de abril de 2012 (B7-0203/2012), sobre medidas para combatir el fraude y la evasión fiscal y prevenir la doble no imposición en relación con el uso de instrumentos híbridos, en el marco de las Directivas 90/435/CEE y 2003/49.

planificaciones fiscales agresivas<sup>1328</sup>. Ese mismo año, el G-20 encarga a la OCDE<sup>1329</sup> para que, a través de su Comité de Asuntos Fiscales, estudie el problema de las traslado de beneficios en busca de una menor tributación, trabajo que fue presentado en febrero de 2013<sup>1330</sup>.

El cambio de mirada y el interés por centrar la atención en torno a cómo las empresas (de modo activo) deslocalizan y alteran sus bases imponibles, fraccionando y concatenando sus transacciones a conveniencia, y usando distintas jurisdicciones con tratamientos tributarios ventajosos con el propósito de reducir o eliminar sus cargas impositivas, alcanza su máxima expresión a partir del Plan de Acciones contra BEPS de la OCDE. La OCDE define BEPS como

la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados entre los distintos sistemas impositivos nacionales de los que pueden servirse las empresas multinacionales (EMN), con el fin de hacer “desaparecer”

---

<sup>1328</sup> La Comisión Europea define a la planificación fiscal “agresiva” como “la utilización de operaciones o estructuras artificiales y la explotación de los desajustes entre los sistemas fiscales, lo que socava las normas fiscales de los Estados miembros y agrava la pérdida de ingresos fiscales”. Comisión Europea, Comunicación 2012/0351 al Parlamento Europeo y al Consejo de Europa sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países, Bruselas, 27.6.2012. En diciembre de ese mismo año con la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, que recoge el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COM (2012) 722/2), la decisión para perseguir estas planificaciones fiscales se torna más firme y decidida. Como comenta García Novoa (2015) “Este trending internacional, orientado a recuperar elementos de territorialidad a través de la regla de que el beneficio tribute allí dónde se genera y a luchar contra lo que se ha dado en llamar erosión de bases imponibles, ha llegado a Europa en forma de una estrategia renovada de lucha contra la elusión tributaria. Así, en Europa se produjo un movimiento en el sentido de institucionalizar la lucha contra la elusión con la emisión de la Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo y al Consejo, que recoge el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal (COM (2012) 722/2)”, p. 38.

<sup>1329</sup> “El debate acerca de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios ha alcanzado una dimensión política y se ha convertido en un punto del orden del día de varios países miembros y no miembros de la OCDE. Los dirigentes del G-20 hicieron referencia explícita a ‘la necesidad de evitar la erosión de la base imponible el traslado de beneficios’ en la declaración final de su reunión celebrada en México los días 18 y 19 de junio de 2012. Este mensaje se repitió en la reunión de los Ministros de finanzas del G-20, celebrado los días 5 y 6 de noviembre de 2012, en cuyo comunicado final afirman lo siguiente: ‘Acogemos asimismo con satisfacción la labor iniciada por la OCDE con miras a tratar el problema de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y esperamos con interés un informe sobre la marcha de los trabajos en nuestra próxima reunión’” (OCDE, 2013a, p. 16).

<sup>1330</sup> Se trata del Informe “*Adressing BEPS*” al que ya hemos estado haciendo referencia, en su versión en español (OCDE. (2013a). *Informe Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, París: OCDE Publishing, p. 39. Disponible en DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>). Este primer Informe es muy importante pues presenta de una “forma objetiva y exhaustiva” los datos relativos a la existencia y magnitud de los fenómenos de erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (precisando que “una fuente significativa” –no la única- para erosionar las bases imponibles es justamente a través del traslado de beneficios); además de incluir ejemplos de estructuras de planificación fiscal de las empresas multinacionales. *Vid.* OCDE, 2013a, pp. 7 y 8 y pp 87-96.

beneficios a efectos fiscales, o bien de trasladar beneficios hacia ubicaciones donde existe escasa o nula actividad real, si bien goza de una débil imposición, derivando en escasa o nula renta sobre sociedades<sup>1331</sup>

El documento inicial sobre las Acciones contra BEPS se prepara a partir de las conclusiones de la Declaración de Lough Erne (Irlanda) que fuera emitida el 18 de junio de 2013, tras culminar la reunión del G8. Con dicha Declaración se afirma que “los países deben cambiar las reglas que permiten a las empresas trasladar sus beneficios a través de las fronteras para evitar los impuestos”. El pedido del G8 a la OCDE fue diseñar una solución que cambie las deficiencias de la marco fiscal global, lo que se entendió como “una de las mayores revoluciones en el panorama fiscal global de los últimos años” (García Novoa, 2015, p. 47), señalándose que significaría el nacimiento de una nueva era en el Derecho tributario.

Con reacción inmediata, el 19 de julio de 2013, la OCDE publicó el Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (más conocido como Plan BEPS)<sup>1332- 1333</sup>, fijando el cronograma de trabajo para los siguientes tres años, especificándose que dicho trabajo se realizaría en estrecha colaboración con las Administraciones tributarias de los países miembros. El ajustado cronograma tenía como objetivo el poder aprobar las diferentes acciones en un periodo máximo que no superase el año 2015, habida cuenta de que “la lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios es crítica para la mayoría de países y debe hacerse en el momento

---

<sup>1331</sup> OCDE. (2015b). 10 preguntas sobre BEPS, recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

<sup>1332</sup> OCDE. (2013b). Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Paris: OCDE Publishing, <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

<sup>1333</sup> Vale precisar que el acrónimo BEPS y su instalación en el lenguaje de los especialistas es una cuestión a resaltar. El conjunto de estas propuestas que han alcanzado además difusión en los medios masivos conforman lo que se suele denominar como el “paquete BEPS”. Ahora bien, en sí mismos, los conceptos sobre “erosión de bases imponibles” y “traslado de beneficios” no son del todo novedosos. Hemos mencionado que en el Informe OCDE *Harmful Tax Competition* de 1998, ya se había alusión a la erosión de las bases nacionales por efecto de esa competencia nociva entre Estados (ver nota a pie 116), pero incluso antes en 1996 se puede leer en el Comunicado de la Cumbre de Lyon del G-7, una mención similar sentido: “*Finally, globalization is creating new challenges in the field of tax policy. Tax schemes aimed at attracting financial and other geographically mobile activities can create harmful tax competition between States, carrying risks of distorting trade and investment and could lead to the erosion of national tax bases*”. Vid. Parágrafo 16 del Economic Communiqué: Making a Success of Globalization for the Benefit of All. Lyon, 28 de junio de 1996.

oportuno, entre otras cosas para evitar un deterioro del marco existente basado en el consenso” (p. 29).

En esta primera versión del Plan de la OCDE, ya se anuncia los cambios que este trabajo iba a implicar en las normas tributarias nacionales e internacionales “con el fin de alinear más estrechamente la atribución de los ingresos con la actividad económica que los genera” (p. 21). Como lo ha señalado Serrano (2015) y lo reitera García Novoa (2015), el Plan de Acción BEPS, y algunas de las recomendaciones legislativas que implica, suponen erosiones a la centralidad de la ley como expresión de soberanía en el diseño del sistema tributario ya que condicionan o limitan el poder legislativo de los Estados. Sin embargo, estas tensiones entre la potestad tributaria soberana de los Estados y el ámbito transfronterizo de los negocios actuales puede mitigarse a través del diálogo internacional y unas normas mundiales uniformes (García Novoa, 2015) que era, finalmente, la demanda de los países que impulsaron esta transformación del *status quo* de la tributación internacional.

El Plan BEPS contempló tres fases a desarrollar para alcanzar los objetivos previstos. En la primera, el trabajo estuvo concentrado en la formulación de las acciones concretas que formarían parte del Plan BEPS, proponiéndose, finalmente, un conjunto de 15 acciones. En la segunda etapa, que se estimó no debiera superar el año 2015, se encargó la elaboración de los Informes sobre cada una de las acciones propuestas, con la colaboración de las Administraciones tributarias de los Estados miembros<sup>1334</sup>.

La última fase corresponde a la incorporación de los resultados en los ordenamientos internos de los distintos países, la que se produjo durante los años 2016 y 2017, habiéndose previsto, inicialmente, el umbral del año 2020 para culminar con cualquier trabajo pendiente y evaluar la implementación del Plan<sup>1335</sup>. No se trata de incorporar medidas legislativas directas (se sabe que el Plan BEPS constituye un documento de *soft*

---

<sup>1334</sup> El trabajo se fue realizando mediante la publicación progresiva de los Informes. El 16 de septiembre de 2014 se hicieron públicos los informes finales de las acciones 1 y 15; el informe provisional de la acción 5, e informes con borradores de recomendaciones sobre las acciones 6, 8, 13 para someterse a discusión. A inicios del mes de octubre de 2015 se entregaron los informes definitivos para las 15 acciones BEPS, en la ciudad de Lima donde se reunieron los ministros de finanzas del G-20 para discutir sobre esta materia. En la cumbre del G20 realizada los días 15 y 16 de noviembre del mismo 2015 en la ciudad de Antalya, el proyecto BEPS fue respaldado por unanimidad por todos los países miembros.

<sup>1335</sup> “Los países miembros de la OCDE y del G20 extenderán su cooperación con BEPS hasta 2020 para así completar el trabajo pendiente y garantizar una supervisión selectiva y eficaz de las medidas acordadas” (p. 14). OCDE. 2015c. Nota explicativa. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios, OCDE. Disponible en [www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf](http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf)

*law*) pero sí condiciona de alguna manera el poder tributario de los Estados que se adhieran al Plan. Los resultados podían consistir en un informe de identificación de problemas como en la formulación de recomendaciones para el diseño de normas internas, como es el caso de la GAAR (Cruz Padial, 2017; García Novoa 2015). En esta última etapa también se trabajó en la incorporación y participación de los países en desarrollo.

Finalmente, el primer ciclo en la implementación del Plan BEPS se cierra, tras varios e intensos debates, el 1 de julio de 2018 con la entrada en vigencia del Instrumento Multilateral BEPS, previsto como parte de la Acción 15 y denominado “Convención Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con el Tratado Fiscal para Prevenir la Erosión de Bases y el Cambio de Utilidades”, medida que como se dejó sentado en el Informe Final del BEPS resultaba vital para la total implementación de las demás acciones en tanto ellas suponen en algunos casos cambios en la legislación y prácticas nacionales, así como en las cláusulas contempladas en los convenios fiscales, que es a ello a lo que específicamente se refiere el convenio multilateral<sup>1336</sup>.

## **5.2 El Plan de Acción BEPS.**

El Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan BEPS), fue presentado de modo ambicioso como un proyecto cuya metodología permite asegurar un proceso inclusivo y eficaz, pretendiendo convertirse en “un punto de inflexión en la historia de la cooperación internacional en materia de tributación” (OCDE, 2013a, p. 30).

Tamaño declaración se sustenta en el hecho de que la OCDE y el G-20 asumieron el desafío de contribuir a la modificación de la tributación internacional para reencauzar las ganancias de las multinacionales hacia las jurisdicciones donde verdaderamente realizan sus actividades. Desde luego, se trata de una pretensión que es muestra del optimismo acerca del nivel de acogimiento esperado por parte de los Estados (Miembros y terceros) respecto de las propuestas en él planteadas. En ese sentido, el Proyecto BEPS ha sido entendido como la gran respuesta global a los problemas de la elusión en la economía

---

<sup>1336</sup> “También se ha impulsado un innovador mecanismo con vistas a actualizar la red mundial de más de 3500 convenios fiscales bilaterales: alrededor de 90 países se han unido al grupo ad hoc encargado de negociar un instrumento multilateral que implementará aquellas medidas BEPS relativas a los convenios fiscales, facilitando la modificación sincronizada y eficiente de los convenios fiscales bilaterales sin que sea preciso invertir recursos en la negociación bilateral cada convenio” (OCDE, 2015c, p. 11).

globalizada, tanto que se ha hablado de que con la aprobación de las Acciones BEPS se producía “el fin del mundo tributario tal cual lo conocíamos”<sup>1337</sup>.

Como describe Brauner (2014a) el proyecto BEPS aparece en contexto internacional en el que se había producido una “*perfect storm*” al haber concurrido la exposición mediática de los esquemas de planificación de las grandes empresas, el interés y cuestionamiento políticos sobre dichas prácticas, y la recesión económica mundial con la consecuente necesidad de ingresos públicos. De ahí el Proyecto BEPS aunque no se dirigiera a un fenómeno elusivo nuevo sí acaparó la discusión tributaria y tornó emocionante su debate<sup>1338</sup>.

Ahora bien, las opiniones sobre la pertinencia y trascendencia del Proyecto BEPS no han sido, ni son, unánimes. Desde una orilla, se le ha otorgado calificativos positivos y se le ha valorado como el revulsivo de una gran transformación de un sistema fiscal internacional<sup>1339</sup> que aparecía como obsoleto; y desde la otra, especialmente críticas de algunas ONG<sup>1340</sup>, aunque se le reconocen ciertos méritos, se señalan algunas cuestiones no resueltas, referidas por ejemplo, a la idoneidad de los precios de transferencia para distribuir equitativamente las ganancias entre los Estados; así como la forma en que se pretende solucionar las tensiones entre los criterios jurisdiccionales de residencia y fuente, en lo que toca a las demandas de los países en vía de desarrollo porque este último criterio se revalorice; o la implementación de una base global consolidada en el Impuesto de

---

<sup>1337</sup> Cfr. Gilleard, Matthew. (2015). The end of the (tax) world as we know it? En *International Tax Review*. Recurso en línea, disponible en <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f9jnqtl8klw0/the-end-of-the-tax-world-as-we-know-it-oecd-delivers-final-beps-recommendations>. El autor recopila diversas opiniones acerca de lo que significa que se hayan aprobado las Acciones del Plan BEPS, algunas muy entusiastas otras escépticas y destaca como algunas ONG critican el proyecto al considerar que es un poco más de lo mismo pues se trataría de “*a sticking-plaster approach*”.•

<sup>1338</sup> Brauner, Yariv. (2014a). BEPS: An Interim Evaluation. En *World Tax Journal*, Vol. 6, N°1 febrero-2014, p. 10. Disponible en [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Ppv\\_article%20BEPS.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Ppv_article%20BEPS.pdf)

<sup>1339</sup> Ver por todos, Avi-Yonah, Reuven S. and Halabi, Oz. (2014). A Model Treaty for the Age of BEPS. En *Law & Economics Working Papers*. Paper N° 103. Disponible en [http://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/103](http://repository.law.umich.edu/law_econ_current/103).

<sup>1340</sup> Existe un plataforma denominada “*The BEPS Monitoring Group*”, que se define como “*a global network of independent researchers on international taxation, sponsored by tax justice organizations, concerned with the effects of tax avoidance by transnational corporations, especially on development. Its aim is to produce reports commenting on proposals for the reform of the international system for the taxation of transnational corporations.*” En esta red están vinculadas ONG como Oxfam, Tax Justice, Global Alliance for Tax Justice, Red de Justicia Fiscal de América Latina y el Caribe, Tax Justice Network, Christian Aid, Action Aid, Oxfam Tax Research UK, entre otros.

sociedades que permita una tributación más justa de las multinacionales<sup>1341</sup>. Por ello para algunos autores, como Brauner (2014a) el proyecto BEPS se presentaba como “*an overwhelming project, about everything and nothing at the same time*”<sup>1342</sup>, mas ello no quita, a su juicio, que sea un proyecto importante y que requiere atención pues la demanda hacia los políticos para que afronten los problemas de la elusión internacional no se van a detener, por lo que urge que el sistema internacional mejore y que la comunidad internacional se esfuerce por alcanzar un resultado positivo, por lo que se demanda la coordinación y cooperación de los Estados para dotar de legitimidad y estabilidad al régimen tributario internacional<sup>1343</sup>.

Precisamente hacia esos fines de mayor de coordinación y cooperación para dotar de mayor legitimidad al régimen fiscal internacional se plantean toda una batería de medidas de *global policymaking* y *rulemaking* en materia de fiscalidad internacional, algunas de las cuales hemos ido dejando constancia en el articulado de esta obra y otras que ahora completamos; a saber: a) Propuesta de un Tratado mundial (acuerdo marco) sobre cooperación fiscal internacional, comercial y gobernanza tributaria internacional<sup>1344</sup>; b) la creación de un Global Tax Model (*The Global Tax Model Into The International Tax Order. 2030 UN Agenda and Addis Ababa Agenda*)<sup>1345</sup>; c) la creación de un organismo

---

<sup>1341</sup> Ver por todos, las críticas de la Comisión Internacional para la Reforma del Impuesto de Sociedades. Independent Commission on the Reform of International Corporate Taxation, ICRICT (2015): *Evaluation of the Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation for the Base Erosion and Profit-Shifting Project of the G20 and OECD*. Disponible en <https://www.icrict.com/icrict-documentsbeeps>.

<sup>1342</sup> Brauner (2014b) considera que, el proyecto BEPS representa una combinación de promesa y preocupación sobre la reforma del régimen fiscal internacional y señala algunos puntos que deberían ajustarse de cara a conseguir un régimen internacional más inclusivo, más justo y verdaderamente multilateral. Cfr. Brauner, Yariv. (2014b). What the BEPS? En *Florida Tax Review*, Vol. 16 N° 2, 20 pp. 114-115. Disponible en <https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>.

<sup>1343</sup> Vid. Brauner, 2014a, p. 11.

<sup>1344</sup> Andrés Aucejo, Eva; Mezang, Serge; Nicoli, Marco y Owens, Jeffrey (dir.). (2022). General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I). En *Review of International and European Economic Law*, N° 1, 2022, pp. 5-22. Disponible en [www.riiel.com](http://www.riiel.com).

<sup>1345</sup> Andrés Aucejo, Eva. (2018b). The Global Tax Model: Building modernized Tax Systems Towards on International Tax Cooperation and Global Tax Governance Architecture for Sustainable Development & Equity Societies (Ongoing UN 2030 Agency). En Owens, Jeffrey; Pistone, Pasquale; Andrés Aucejo, Eva. (Dirs.) Andrés Aucejo, Eva (ed.). (2018). *International administrative cooperation in fiscal matters and international tax governance*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 121-140.

mundial en materia de gobernanza global y ficalidad internacional<sup>1346</sup>; d) la creación de un código de cooperación y gobernanza fiscal internacional<sup>1347</sup>; o también, e) la creación de un principio internacional sobre cooperación tributaria internacional<sup>1348</sup>.

En España, la doctrina también ha tenido posiciones más bien conservadoras acerca de la gran transformación que se puede generar con el Plan BEPS, así como de si la metodología elegida es la más adecuada<sup>1349</sup>. García Novoa (2015), por ejemplo, considera exagerado que algunos hayan llegado a afirmar tras la aparición del Plan BEPS que este supone la “refundación” del Derecho Internacional Tributario o la inauguración de una “nueva era” en tanto se trata del “mayor cambio en la fiscalidad internacional desde los años 20”, pues a su juicio dicho Plan no cuestiona los aspectos fundamentales del *international tax regime*<sup>1350</sup> aunque no por ello deja de reconocerle importancia en los sistemas tributarios futuros que no podrán ser ajenos a los temas planteados entorno a BEPS (especialmente en la definición de la cláusula general anti-buso y en la introducción del nuevo estándar de documentación).

En similar sentido, Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014) comentan que el Plan BEPS se presenta como aquél que inaugura una era en la fiscalidad internacional con un “ambicioso trabajo de ‘reparación’ del sistema fiscal internacional”, mas podría tratarse, de “la reparación de la ‘antigua maquinaria’ y la prolongación, más o menos artificial, de su vida útil” (pp. 88 y 110), a lo que se añade que la idea fuerza en el aspecto político parece ser que las multinacionales incurren en comportamientos moralmente reprobables,

---

<sup>1346</sup> Andrés Aucejo, Eva. (2020). The primary legal role of the United Nations on international Tax Cooperation and Global Tax Governance: Going on a new International Organization on Global Tax Cooperation and Governance under the United Nations “Family”. En *Education and Law Review*, Núm. 21 (2020), Fiscalidad y Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), pp. 1-34. Disponible en <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31297>

<sup>1347</sup> Andrés Aucejo, Eva. (2018a). *Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance* (op. cit).

<sup>1348</sup> Eva Andrés Aucejo, libro pendiente de publicación.

<sup>1349</sup> Así se ha cuestionado si “un comienzo construido sobre bases poco sólidas, confusas o no guiadas por principios claros –y esto es el Plan– invita a ser poco optimista sobre el resultado final, sea la reparación del actual sistema o unas nuevas reglas de fiscalidad internacional”. Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014, p. 114.

<sup>1350</sup> Así, García Novoa (2015) critica que no se cuestione “el reparto del poder tributario entre el Estado de residencia y la fuente, ni aspectos como la aplicación del principio de independencia o *arm's length* en los precios de transferencia, ni las bases que fundamentan el concepto de establecimiento permanente sobre los que se erige el actual sistema de fiscalidad internacional” (García Novoa, 2015, pp. 48 y 49).

lo que a su juicio no solo es errado, por mezclar el plano ético con el jurídico sino que, además, es un aspecto que incentiva la mayor conflictividad entre Administración y contribuyentes, generando más inseguridad (p. 112).

Se suma a esta línea crítica y escéptica, Carbajo Vasco (2016) quien valora algunos aspectos positivos y la decidida contribución del Plan BEPS para la creación de un Derecho tributario internacional más cooperativo, pero discute la afirmación de que se trate de un nuevo paradigma de la fiscalidad internacional y el fin de las prácticas de la denominada “planificación fiscal abusiva o agresiva”, fundamentalmente por el carácter de *soft-law* que lo rodea, el desarrollo técnico que requieren algunas acciones propuestas, las dificultades para que los Estados puedan hacer una implementación uniforme de las mismas, entre otras razones por la ausencia de una Administración Tributaria Internacional<sup>1351</sup>.

Para este autor, una de las cuestiones que le genera mayor escepticismo sobre el éxito en la implementación del Plan Beps, a pesar de considerar que parte de un diagnóstico correcto sobre la fiscalidad internacional, se encuentra en las debilidades de las Administraciones Tributarias frente a un fenómeno de alcance internacional donde estas no alcanzan a actuar, por lo que considera que se requiere de otras medidas, particularmente, de intercambio de información así como que se establezcan “adecuadamente las responsabilidades en materia de la ausencia de una coordinación tributaria internacional, pues las Administraciones Tributarias tienen también su parte de culpa” (p. 49).

En general y a pesar de estas críticas que, como se ha dicho, no son unánimes, acerca de acierto o no de las medidas que la OCDE propone implementar para combatir la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, la doctrina ha recibido con entusiasmo el “giro copernicano” y el intento por constituir un UNIDROIT de la fiscalidad internacional que representa el Plan BEPS (Weffe, 2017), destacando el intento por afrontar con un enfoque holístico los problemas de la fiscalidad internacional en el mundo globalizado (OCDE, 2013).

En el primer documento relativo a la Lucha contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (2013), la OCDE destacaba los ámbitos en los que debía

---

<sup>1351</sup> Vid. Carbajo Vasco, Domingo. (2016). Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del *post-BEPS*. En Documentos- Instituto de Estudios Fiscales, N° 15, p. 29 y ss.

accionarse para conseguir transformar el panorama tributario internacional, señalándose con tal fin a las discordancias internacionales en la clasificación de entidades e instrumentos (especialmente los mecanismos híbridos y el arbitraje); la aplicación de los conceptos regulados en los convenios fiscales al suministro de bienes y servicios digitales (detectados como actividades que facilitan las prácticas BEPS); las actividades financieras intragrupo con el aprovechamiento de la deducibilidad de los intereses; los precios de transferencia relacionados especialmente a intangibles, riesgos y la distribución artificial de la propiedad sobre activos; mejorar la eficacia de las medidas de lucha contra la evasión fiscal (principios contables, normas sobre control de entidades extranjeras –CFC-, normas sobre subcapitalización o normas sobre abuso de convenios); así como la existencia de los regímenes preferenciales perjudiciales<sup>1352</sup>.

De acuerdo con la evaluación y diagnóstico que se realiza, los objetivos del Plan de Acción BEPS se centran en eliminar la doble no imposición derivada de los desajustes entre los distintos sistemas tributarios; ajustar el impuesto de sociedades a las nuevas realidades económicas y sociales; conseguir que la tributación esté alineada con la realidad, con la sustancia económica y la cadena de valor de las empresas; establecer un apoyo multilateral que permita que se adopten medidas coordinadas para así evitar que las medidas unilaterales puedan ocasiona problemas de doble imposición o nuevos conflictos (Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014 y Vidal Ruiz de Velasco, 2016).

Ahora bien, el Plan BEPS se asienta en tres principios fundamentales, que vendrían a reforzar las falencias del régimen tributario internacional como son: la coherencia, la sustancia y la transparencia. Justamente, estas tres carencias serían causantes de las oportunidades para que se puedan erosionar las bases imponibles y de que se facilite el traslado de beneficios (Concha Carballido, 2017a<sup>1353</sup>).

La coherencia, claramente, no es un atributo del orden tributario internacional dada la disparidad que caracteriza a los sistemas tributarios nacionales vistos en conjunto pues, como se ha reiterado en diversas ocasiones, el poder impositivo siempre ha sido un reducto de ejercicio de la soberanía estatal, lo que ha provocado lagunas y asimetrías, e

---

<sup>1352</sup> OCDE, 2013, pp. 8-9.

<sup>1353</sup> Concha Carballido, Carlos (2017a). El futuro del Plan de Acción BEPS. En Serrano, Antonio y Chico de la Cámara, Pablo (dirs.). *Temas de actualidad en materia de tributación internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 67-79.

interacciones entre las legislaciones domésticas con inesperados resultados de aprovechamiento para el *tax planning*.

Por su parte, la falta de sustancia pone en evidencia que no hay coincidencia entre la materialidad económica de las actividades que dicen realizar los sujetos o empresas y las bases imponibles que, en la realidad, los Estados tienen posibilidades de afectar, siendo necesario en este caso alinear los ingresos de los contribuyentes con la actividad que los está produciendo para permitir que se tribute en la jurisdicción que se genera el valor<sup>1354</sup>.

Finalmente, la ausencia de transparencia, impide que se pueda conocer el trato que se le dispensa a los contribuyentes al interior de una jurisdicción, afectando las posibilidades de control que se puede ejercer sobre la verdadera dimensión de su capacidad contributiva, por ello se requeriría de información específica sobre estrategias de planificación fiscal, avanzando así un paso más allá de lo alcanzado por el Foro Global de transparencia e intercambio de información, lo que va a redundar, también, en una mayor seguridad y predictibilidad.

Considerando estos elementos y el diagnóstico de la situación de la fiscalidad internacional, el Plan BEPS propone quince acciones de diverso alcance y contenido pero todas unificadas bajo la premisa que son las medidas que se requieren para afrontar el flagelo del fenómeno de la erosión de bases imponibles y traslado de beneficios que azota al régimen tributario internacional.

Las medidas o acciones contempladas en el Plan son las siguientes:

- Acción 1: hacer frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital
- Acción 2: neutralizar los efectos de los dispositivos híbridos
- Acción 3: reforzar las normas sobre transparencia fiscal internacional
- Acción 4: limitar la erosión de la base imponible vía deducción de intereses y otros pagos financieros
- Acción 5: incrementar la eficacia de las medidas para contrarrestar las prácticas fiscales perjudiciales, teniendo en cuenta la transparencia y la sustantividad

---

<sup>1354</sup> En ese sentido, como señala Concha Carballido (2017a) se busca evitar el uso de “*shell companies*” que vienen a ser las empresas usadas para ocultar las actividades que realiza otra empresa o una persona física. Con la interposición de este tipo de empresas, diríamos que protegidas por la “coraza” (*shell*) de una empresa se conseguiría evitar el reporte al país de residencia de los beneficios (de la empresa o persona que realiza la actividad) que se hubieren generado, evitando con ello el pago de impuestos.

- Acción 6: impedir el abuso de los convenios para evitar la doble imposición internacional
- Acción 7: impedir la evitación deliberada de la condición de establecimiento permanente
- Acciones 8 a 10: garantizar que los resultados en materia de precios de transferencia tengan correspondencia con la creación de valor (lo que incluye medidas relativas a intangibles, riesgos y capital, y otras operaciones de alto riesgo)
- Acción 11: establecer métodos para la recopilación y análisis de datos sobre erosión de la base imponible, traslado de beneficios y medidas para abordar esta cuestión.
- Acción 12: requerir a los contribuyentes que comuniquen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva
- Acción 13: nuevo análisis de la documentación sobre precios de transferencia
- Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos para la resolución de controversias (procedimientos amistosos)
- Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral para la aplicación de las medidas desarrolladas.

En términos generales, y a pesar de las diversas acciones que contiene, el Plan BEPS está articulado sobre dos que son, en realidad, transversales a todo el proyecto. Se trata de la acción 1 vinculada a la economía digital y la última, la acción 15, referida al Instrumento Multilateral que se justifica como la medida que va a permitir concretar el resto de acciones.

En cuanto a la acción 1, ella se dirige a la economía digital que, como se sabe, es una característica de la economía global y, por ende, desencadenante de las prácticas de BEPS, por lo que su presencia está, aunque sea de modo indirecto, en cada una de las demás acciones, de ahí su predicada transversalidad. En relación al Instrumento Multilateral, la propia OCDE declara que este es indispensable para poder alcanzar los objetivos propuestos con todo el Plan BEPS. Por el nivel de coordinación estatal que representa y el esfuerzo de un actuar acompasado que permita implementar las demás acciones, es que alcanza, también, ese indudable carácter transversal revelando en su mismo propósito la necesidad de una nueva página en la cooperación estatal pivoteada por el fin común de

contar con un ordenamiento tributario más sólido y capaz de capear las dificultades e inequidades del régimen fiscal internacional, tal como estaba constituido.

Por otro lado, las acciones BEPS pueden ser agrupadas sobre la base de dos criterios. El primero, siguiendo a Carbajo Vasco (2016) las distingue según el tipo de medida que representa para los Estados. El segundo criterio las agrupa según su contenido y la materia concreta a la que se refieren.

En el primer caso, desde un punto de vista jurídico y siempre recordando que se trata de *soft-law* mientras los Estados no las incorporen o reconozcan en sus ordenamientos internos, las Acciones BEPS pueden agruparse en tres tipos (Carbajo Vasco, 2016, p. 30-31): aquéllas que establecen estándares mínimos (acciones 5, 6, 13 y 14) lo que significa que los países OCDE deben implantarlos en su normativa; las que proporcionan lo que deben ser enfoques comunes (acciones 2 y 4) pero que dejan abierta la posibilidad que los Estados realicen interpretaciones de tales enfoques; y, las Acciones que ofrecen las mejores prácticas (acciones 3, 7, 8-10 y 12), las que aparentemente no requerirían de ninguna normativa nacional que las desarrolle, aunque sin duda en ellas se puede apreciar el efecto de alineamiento que ocurre como característico en el régimen de fiscalidad internacional.

Sobre el contenido particular de cada Acción, es posible referirnos a cinco grupos que responderían, en concreto, a la causa del problema BEPS que se pretende atacar (Weffe, 2017). El primer grupo combatiría la competencia fiscal lesiva (acción 5); el segundo grupo está dirigido a la planificación fiscal agresiva (acciones 6, 1, 3 y 7, así como 2 y 4); en el tercer grupo están las vinculadas con precios de transferencia (acciones 8, 9 y 10); el cuarto grupo está relacionado con el intercambio de información (acciones 11, 12 y 13); y finalmente, el quinto grupo contiene aquellas referidas a la incorporación de las medidas y reglas de *soft-law* lo que se conseguiría con un convenio multilateral (acción 15) y el arbitraje tributario (acción 14)<sup>1355</sup>.

---

<sup>1355</sup> Cfr. Weffe, 2017, pp. 24- 28. Estas clasificaciones son evidentemente referenciales, puesto todas las acciones BEPS apuntan a un mismo objetivo pero tomando diferentes atajos. Así, es común revisar la literatura y encontrar otras propuestas de clasificación. Así, por ejemplo, otra forma de agrupar a las acciones según el problema que estas atacan sería: si se trata de coherencia internacional (acciones 2, 3, 4 y 5); en cuanto a problemas de transparencia (acciones 11, 12, 13 y 14); los problemas de falta de sustancia (6, 7, 8 a 10). *Vid.* Concha Carballido, 2017a. También partiendo del contenido de las acciones, Serrano Antón (2015b) las agrupa entre aquellas que contribuyen a la coherencia de los sistemas tributarios: las acciones 2, 3 4 y 5; las acciones que se dirigen a la sustancia de las operaciones: las acciones 6, 7, 8, 9 y 10; las acciones vinculadas a corregir la transparencia, certeza, predictibilidad: las acciones 11, 12 13 y 14 sobre mecanismos de resolución de conflictos; y, finalmente, dos últimos grupos con una acción cada uno,

Finalmente, desde que se abordó el diagnóstico sobre BEPS y la necesidad de discutir y consensuar acciones para combatirlas, se ha puesto de manifiesto la necesidad de que se trate de un Plan que no solo se limite a los países miembros de la OCDE, pues con absoluta consciencia se sabe que sin el involucramiento de los demás Estados los esfuerzos se diluyen y tornarían en mínimos los resultados. Para conseguir que se trate de un proyecto con amplia participación, la estrategia de la OCDE fue invitar a los países del G20 que no forman parte de la OCDE como asociados, de tal forma que se involucren como uno más tanto en los trabajos como en los órganos conformados a propósito del Proyecto BEPS.

Como señala Serrano (2015a) tanto para los países no miembros de la OCDE como para con los cooperantes con dicha institución el proyecto de implementar medidas anti BEPS supone un gran impacto, además de algunas críticas por lo que se aprecia un ambiente poco pacífico en lo que refiere a la aceptación de todas las medidas que el Plan BEPS supone. Por ello, comenta el autor, ante la falta de legitimidad que el proyecto puede tener en dichos países, es que la OCDE decidió darle mayor protagonismo a los países en vía de desarrollo.

Como respuesta, el denominado “principio de inclusión”<sup>1356</sup> busca dotar de legitimidad al proyecto acopiando la participación de países ajenos a la OCDE (Brasil, Colombia, Costa Rica, Argentina, Perú) así como de organizaciones internacionales ONU, el Banco Mundial y el Fondo Monetario Internacional<sup>1357</sup>.

En esa línea, en el año 2016 se constituyó un Foro multilateral, el Marco Inclusivo (MI) sobre BEPS de la OCDE y el G-20, que promueve y garantiza condiciones de

---

de un lado, la acción 1 que aborda los retos a la economía digital y la 15 que busca implementar instrumentos jurídicos multilaterales. *Vid.* Serrano Antón, Fernando. (2015b). *Fiscalidad internacional*, 6ª ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

<sup>1356</sup> Tras las reuniones del 4-5 de setiembre de 2015 en Ankara, los ministros de Finanzas y Gobernadores de Bancos Centrales del G-20, declaraban “Vamos a seguir trabajando en pie de igualdad cuanto controlemos la implementación de BEPS a nivel mundial, en particular, [...] pedimos a la OCDE que prepare un marco a principios de 2016 con la participación de los países y jurisdicciones interesados, aunque no sean miembros del G20, especialmente los países en desarrollo”.

<sup>1357</sup> Sobre la base de este principio y a pedido de los ministros de Finanzas del G-20, participan en el Comité de Asuntos Fiscales las redes en cooperación de las Administraciones tributarias con otras organizaciones internacionales tributarias regionales, tales como: ATAF (Foro Africano de Administración Tributaria); CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias), SGATAR (Grupo de Estudios sobre la Investigación en la Administración Tributaria de Asia), CREDAF (Centro de Encuentro de las Administraciones Fiscales), e IOTA (Organización Intra-Europea de Administraciones Tributarias). Cfr. Serrano Antón, 2015a, p. 83, nota a pie 10.

igualdad para que los países y jurisdicciones interesados, incluidos los países en desarrollo, participen en el debate y construcción de los nuevos estándares de la fiscalidad internacional, así como asegura involucramiento en la etapa de implementación y posterior supervisión, con miras a que exista uniformidad<sup>1358</sup>. Para los países en vías de desarrollo, ello significó una oportunidad de incorporarse a una comunidad internacional donde, además, podrían recibir apoyo para fortalecer la actividad de sus Administraciones tributarias.

Para el trabajo del MI, se fijó un calendario con un plazo hasta el año 2020 para la implementación de las medidas aprobadas como estándares mínimos, Acciones 5, 6, 13 y 14<sup>1359</sup>, así como, a la par, para incentivar al mayor número de países para que suscriban el Instrumento Multilateral previsto en la Acción 15. Asimismo, desde el MI se busca el desarrollo de políticas que permitan la tributación dentro de la economía digital (Acción 1) y supervisar los avances relativos a las medidas sobre Precios de transferencia (Acciones 8, 9 y 10). Hasta el año 2021 el Marco Inclusivo contaba con la participación de 140 países<sup>1360</sup>.

El trabajo del MI se ajusta al Plan de trabajo acordado para alcanzar soluciones a largo plazo que permitan superar los problemas que plantea la economía digital. Dicho trabajo se estructura sobre dos pilares: el primero orientado a la reasignación de los derechos fiscales o, lo que es lo mismo, a la definición de cómo atribuir los derechos de imposición (reglas de nexos) y qué parte de las utilidades debe gravarse (reglas de “atribución de beneficios” para privilegiar la existencia de elementos suficientes entre la entidad gravada y la jurisdicción); el segundo pilar para tratar los temas que quedaron pendientes en el Plan BEPS, para diseñar medidas que garanticen la tributación mínima de las multinacionales<sup>1361</sup>. La negociación de las reglas del Pilar Uno se realizan a partir

---

<sup>1358</sup> Particularmente en las medidas BEPS que consisten en los estándares mínimos, esta tarea resulta necesaria. La participación en el MI asegura para los Estados la revisión por pares, lo que ayuda a una implementación adecuada, permitiendo, además, que se revisen los sistemas tributarios de cada jurisdicción participante y corregir aquello que pudiera generar riesgos BEPS.

<sup>1359</sup> Fruto del trabajo en el MI ya se produjeron resultados de las revisiones por pares para la implementación efectiva de la Acción 5 en 2017, de la Acción 13 y de la Acción 14 en 2018, y los primeros resultados para la Acción 6 en los años 2018 y 2019. *Vid.* <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

<sup>1360</sup> Con datos hasta 2021, y las últimas incorporaciones de Botswana, Eswatini, Jordania, Namibia, Barbados y Togo.

<sup>1361</sup> *Vid.* <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>. También la declaración del año enero 2020 sobre el marco inclusivo, disponible en <http://www.oecd.org/tax/beps/statement-by-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-january-2020.pdf>.

de un “Enfoque Unificado” que permita corroborar que las empresas multinacionales que realizan negocios en las jurisdicciones, aunque no tengan presencia física en ellas.

Es indudable que el Proyecto BEPS con sus quince acciones y sus acuerdos posteriores constituye un cuerpo de nuevas medidas y reglas que ha irrumpido en el sistema de fiscalidad internacional, convirtiéndose en un nuevo instrumento dentro del Derecho Tributario Internacional que, si bien no es imperativo, aporta para los Estados, no solo pertenecientes a la OCDE, los medios para enfrentar, de un modo conjunto y cooperativo, las prácticas no deseables que se han instalado y resultan muy perjudiciales para los propósitos fiscales de los Estados<sup>1362</sup>.

Ello a pesar de las críticas al Plan BEPS que no han podido ser superadas del todo, como es el caso de su carácter de *soft law* que, por otro lado, es como ha señalado Carbajo Vasco (2016) “un problema crónico del Derecho Internacional Tributario y de las propias normas emanadas de la OCDE”. En el caso particular del paquete de acciones BEPS la situación es un poco más delicada pues ellas implican diferentes grados de compromiso y de obligaciones para los Estados por lo que sostiene el autor que se ha producido “la aparición de diversos grados de categorías *soft-law*, complicando su transposición jurídica a normas domésticas. De hecho algunos empiezan a hablar de un ‘segundo nivel’ de *soft-Law* ” (p. 31), cuestión que puede entorpecer aún más las relaciones entre esta

---

<sup>1362</sup> A nivel europeo, en diciembre de 2015 el Consejo de la UE adoptó dos bloques de acuerdos que han servido para el trabajo desarrollado en Europa con relación a BEPS. El primero constituido por las Conclusiones del Consejo sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (BEPS) en el contexto de la UE (doc.1550/15), recoge el compromiso de avanzar en la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal abusiva, y presenta las líneas generales de la hoja de ruta conocida como *Roadmap to BEPS* en la Unión Europea que prioriza encontrar soluciones comunes, pero flexibles, y coherentes con las conclusiones BEPS pero también con las libertades y competencias del Tratado de la UE. En el segundo bloque de acuerdos, el Consejo ratifica su voluntad de reforzar el trabajo del Grupo encargado del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas, para eliminar las medidas fiscales perniciosas y en enero de 2016, se presenta el “paquete de lucha contra la elusión fiscal” (*Anti Tax Avoidance Package*) elaborado por la Comisión dentro del *Roadmap to BEPS*, que recoge iniciativas legislativas y no legislativas de la UE destinadas a reforzar la normativa contra la elusión fiscal de las empresas y a lograr que la fiscalidad de las empresas en la UE sea más justa, sencilla y eficaz; paquete que proviene en parte de las acciones BEPS pero también en los trabajos para la propuesta de Directiva de Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades. Este paquete dio origen a: 1) la Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo de 2016 (4th Directive on Administrative Cooperation DAC-4); 2) la Directiva 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016 (Anti Tax Avoidance Directive-ATAD); 3) la Recomendación de la Comisión Europea 2016/136, de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de las medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, a efectos de la incorporación en los convenios fiscales de la cláusula anti-abuso general propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS y a las medidas de prevención de la elusión artificial del estatus de establecimiento permanente recogidas en la Acción 7 del Plan BEPS; y 4) la Comunicación sobre Estrategia Exterior para la Tributación Efectiva, COM (2016) 24 final, 2016/009, 28.1.2016. *Vid.* Martínez Bárbara, Gemma. (2017). *Roadmap to BEPS y los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco*. En *Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco*, N° 53, pp. 115-117.

clase de fuentes del Derecho Tributario Internacional Tributario y las normativas internas<sup>1363</sup>.

A la expectativa inicial sobre el Plan BEPS que, en efecto, puede juzgar desmedida, le ha seguido un reconocimiento sin mezquindad de que los estándares de la fiscalidad internacional han sufrido un ajuste, una transformación de la que no se vislumbra un retorno cercano. El tantas veces invocado “punto de inflexión” se ha producido en algunos aspectos –v.gr. coordinación de Estados con preeminencia de convenios multilaterales mas que bilaterales, la automaticidad del intercambio de información, los reportes países por país en precios así como la falta de tolerancia para con las planificaciones agresivas– que son aquellos donde los estándares post BEPS son diferentes.

Coincidimos con Soler (2018) cuando afirma que no se ha tratado de un cambio revolucionario de los estándares de la fiscalidad internacional, cosa que juzga que parecía clara desde el principio, dado que con el Plan BEPS no se propusieron cambios radicales en las normas de atribución (lejos aun del *single tax principle*) como tampoco se propuso un abandono del principio de *arm's length* en el campo de los precios de transferencia. Rescata Soler (2018) que se pueden encontrar algunos estándares algo nuevos como los de actividad sustancial, creación de valor y transparencia, así como algunos “destellos” de gravamen único en las reglas de conexión de los instrumentos híbridos.

Sin embargo, a nuestro juicio, y a pesar de que el orden internacional está soportando el impacto del paquete BEPS con el balance positivo de hacerle frente de un modo coordinado al abuso y manipulación de las condiciones de la economía globalizada con propósitos elusivos, aun faltan medidas que restituyan el equilibrio perdido y garanticen un sistema de imposición con equidad<sup>1364</sup>, donde sea posible no solo que la tributación de

---

<sup>1363</sup> En el caso español, como apunta Carbajo Vasco, las relaciones entre estos diferentes niveles de *sof-law* y el principio de legalidad tributario que está expresamente recogido en el artículo 8 de la LGT. Cfr. Carbajo Vasco, 2016, p. 31.

<sup>1364</sup> Aunque en el debate BEPS se tocó el asunto de la inequidad generada por las prácticas de las multinacionales y la necesidad de replantear criterios residencia y fuente (enfrentándolo como problema holístico que requiere para ser solucionado un enfoque de la misma índole), lo cierto es que el debate en torno a los problemas de la fiscalidad internacional se ha llevado más hacia el combate de las prácticas elusivas, reconociéndose de modo implícito que de hacer lo primero se hubiera dilatado el tomar medidas más rápido contra la elusión. La falta de equidad en la tributación internacional es un problema que preocupa cada vez más, agudizado en tiempos de pandemia, y que no puede postergarse dada su preeminencia al momento de querer fortalecer un sistema que prenda a alcanzar el objetivo de una justicia distributiva mundial.

aplique a quien corresponde sino, sustancialmente, ahí donde la riqueza se genera. Cuestión esta última que, como hemos señalado, es uno de los pilares del MI<sup>1365</sup>.

### **5.3 Las acciones BEPS.**

Un estudio en profundidad de las 15 acciones BEPS excede claramente el propósito de este capítulo; sin embargo, en este acápite nos referiremos de forma sucinta a ellas para destacar los elementos centrales que, articulados en una demanda de acción cooperativa de los Estados, están destinados a detener el avance de las condiciones favorables para la configuración de las actividades económicas que permiten erosionar las bases imponibles y trasladar los beneficios hacia jurisdicciones con menos tributación. Comentaremos los avances logrados y, en cuando resulte pertinente, valoraremos con apreciación crítica sus aciertos o aspectos pendientes, poniendo especial énfasis en las acciones 1, 5, 12 y 15 que son aquéllas que, a nuestro juicio contribuyen, de modo más decisivo a crear nuevas reglas de tributación en el orden internacional bajo el vértice de la lucha contra la elusión tributaria internacional.

Tras esta revisión será posible, también, intentar dotar de contenido a las planificaciones fiscales agresivas que producen la elusión que estas acciones BEPS combaten, para aproximarnos a un concepto de elusión tributaria internacional más acotada, dada la ausencia de una definición clara y, sobre todo, de una que genere consenso, asunto este que persiste como una debilidad del régimen tributario internacional.

Las quince acciones propuestas en el Plan de Acción BEPS son las siguientes<sup>1366</sup>:

#### **5.3.1 Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.**

La Acción 1 está dirigida a identificar cuáles son los riesgos y dificultades que la denominada “economía digital” plantea para la aplicación, en general, de la normativa fiscal internacional, en tanto ha transformado la forma y el contenido de las operaciones

---

<sup>1365</sup> OECD/G20 *Inclusive framework on BEPS. Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*. París: OECD Publishing, 2019.

<sup>1366</sup> Aunque en la literatura pueden verse referenciadas estas acciones con nombres a veces similares mas no necesariamente idénticos, nosotros hemos preferido usar el nombre textual con el que aparecen en el documento OCDE con el que se aprueba el Plan BEPS. Cfr. OCDE, 2013b, disponible en: <https://dx.doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

comerciales (especialmente en el caso de los servicios, aunque no solo respecto de ellos) y ha puesto en cuestión, los criterios tradicionales para la imposición (tanto directa como indirecta<sup>1367</sup>) de los resultados que se obtienen por dichas actividades, así como ha potenciado las dificultades para la caracterización de los ingresos generados por los nuevos modelos comerciales provistos de altas cuotas de inmaterialidad. En ese sentido, la OCDE (2013b) ha declarado que el propósito de esta primera acción del Plan BEPS es desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades, con un enfoque holístico reconociendo que “Ese trabajo necesitará de un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector” (p. 17).

En el Proyecto del Plan BEPS, la OCDE señala que:

La economía digital se caracteriza por basarse, como ninguna otra, en activos intangibles, por el uso masivo de datos (especialmente de datos personales), por la adopción general de modelos comerciales poliédricos que aprovechan el valor de las externalidades generadas por los servicios gratuitos, y por la dificultad de determinar la jurisdicción bajo la que tiene lugar la creación de valor. Todo esto plantea cuestiones fundamentales sobre cómo pueden las empresas añadir valor y obtener beneficios en contextos digitalizados (OCDE, 2013b, p. 12).

La urgencia de una acción dentro del Plan BEPS que busque solucionar los problemas asociados a la economía digital no puede ponerse en tela juicio. Sin embargo, en la doctrina se ha cuestionado su ubicación como primera acción. Así, García Novoa (2015) considera que la primera debiera ser la acción 11 que plantea “establecer metodologías para la recopilación y el análisis de datos sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, y sobre las acciones para enfrentarse a ella” (p. 54)<sup>1368</sup>.

Más allá de su correcta ubicación, que puede discutirse, debemos destacar que el ámbito al que la Acción 1 pretende dirigirse llega a ser sobre inclusivo, en tanto ataca los desafíos de la economía digital pero recurriendo, necesariamente, a la implementación de

---

<sup>1367</sup> La complejidad de la economía digital ha exigido superar la mirada que siempre ha estado puesta, preferentemente, en la fiscalidad directa para solucionar los grandes problemas de la fiscalidad internacional. Se demanda una visión y una acción global. En el caso particular del IVA replanteando cómo debería gravarse el consumo de bienes o servicios digitales, sobre lo cual, como se menciona más adelante, se han empezado a tomar acciones concretas.

<sup>1368</sup> En idéntico sentido, Cruz Padial considera “lógico y coherente” que la Acción 11 hubiera sido la primera “ya que todas las acciones tienen como trasfondo la información para que puedan alcanzar su objetivo y poder ser eficaces”. *Vid.*, Cruz Padial, 2016, p. 40, nota 14.

las otras acciones BEPS<sup>1369</sup> las que, en conjunto, constituyen la propuesta para fortalecer el régimen tributario internacional contra las malas prácticas que se derivan de las condiciones que ofrece la economía digital.

En suma, en la Acción 1 la lista de posibilidades para atajar las consecuencias tributarias de la economía digital no está cerrada, ni es posible leer ni entender las demás acciones sin la referencia explícita al contexto de aquélla. En ese sentido, por su amplitud y complejidad, la Acción 1 es casi transversal a todas las demás acciones del Plan BEPS.

Ahora bien, como ha sido puntualizado, no es que la economía digital en sí misma genere BEPS sino que exagera, potencia y facilita que los operadores económicos construyan y ejecuten sus operaciones y actividades de un modo tal<sup>1370</sup> que, a drede, produzcan erosiones en las bases imponibles y traslados de beneficios en la búsqueda de aminorar sus costos impositivos, pues la irrupción del internet ha creado un espacio inmaterial en el que se pueden desarrollar actos, hechos o negocios, con un consecuente efecto de desterritorialización de la fiscalidad (Gustafson, 2011<sup>1371</sup>). Pero, además, de las prácticas elusivas que el entorno digital permite, la digitalización plantea retos respecto a cómo regular la utilización de datos disponibles así como la determinación del nexo fiscal que debe ser usado para lograr un reparto equitativo de la potestad que tienen los Estados

---

<sup>1369</sup> Los problemas de traslado de beneficios se buscan solucionar evitando el abuso de los CDI (Acción 6) o impidiendo la evitación artificial del estatuto EP (acción 7); para corregir los defectos en la tributación en el país de la residencia se tienen a las normas sobre transparencia fiscal y CFC (Acción 3) y para favorecer la tributación tanto en el país de la fuente como en el de residencia se tienen las medidas para neutralizar los efectos de los híbridos (Acción 2). Cfr. Barreno *et al.*, 2015, p. 11. Así también, comenta García Novoa (2015) que la acción 1 se relaciona directamente con el tratamiento de los intangibles y con la reordenación de los precios de transferencia (acción 8), donde se requiere modificaciones pues se aprecia “con plenitud la crisis del modelo de libre comparable” (p. 59).

<sup>1370</sup> La economía digital ha traído consigo nuevas formas de negocio pero también ha permitido que modelos de negocio tradicionales puedan desarrollarse a mayor escala y superando las distancias. Incluso las pequeñas empresas (PYMES) pueden favorecerse y convertirse en “micro-multinacionales”. Las nuevas formas de negocio incluyen “diversas variedades de comercio electrónico, servicios de pago online, tiendas de aplicaciones (*app stores*), publicidad on line, computación en la nube, plataformas participativas en red, o negociación de alta frecuencia (*high speed trading*) (...) Los modelos de negocios de la ED presentan algunas características clave que son potencialmente relevantes desde el punto de vista fiscal. Entre ellas está la movilidad, tanto respecto de los activos intangibles (en los que la ED se basa en gran medida), como respecto de los usuarios, y de las funciones de los negocios; la dependencia de los datos, cuyo uso masivo se debe al aumento de la capacidad de procesamiento informático y de la capacidad de almacenamiento de datos, junto con una disminución de los costes de dicho almacenamiento; los efectos de red, que se refieren al hecho de que las decisiones de unos usuarios pueden tener un impacto directo en el beneficio recibido por otros usuarios; la difusión de los modelos de negocio multifacéticos (*multi-sided business models*)...” [como es el caso del *crowdfunding*]. Cfr. Barreno *et al.*, 2015, p. 9, corchetes agregados.

<sup>1371</sup> Gustafson, C. (2011). The role of international law and practice in addressing international tax issues in the global era. En *Villanova Law Review*, Vol. 56, Nº 3, p. 475, citado por García Nova, 2015, p. 55, nota a pie 12.

para someter a tributación las rentas de las actividades transfronterizas en la era digital (OCDE, 2015).

En efecto, para las centenarias reglas de la fiscalidad internacional, tal como han estado tradicionalmente establecidas, el desafío digital se ha convertido en el talón de Aquiles (Christensen & Hearson, 2019). Tal debilidad se evidencia cuando se trata de la tributación sobre ingresos derivados de las empresas tecnológicas y, en general, del uso de los intangibles (que benefician a los países de la residencia por encima de los países de la fuente). La obsolescencia de las reglas respecto de las operaciones que se realizan en el entorno digital es claro y el peligro no es solo que por esta falta de adecuación se produzcan dobles imposiciones, que de hecho eventualmente ocurren, sino que sobre todo que sean posibles las situaciones de doble no imposición<sup>1372</sup>.

La acción 1 ha representado, pues, una respuesta al fenómeno de la “desterritorialización” de las actividades económicas que afecta la necesaria certeza para determinar el aspecto espacial de los hechos gravados por las normas tributarias domésticas, instando a que los Estados demanden el poder de gravar las rentas que se produzcan en su territorio aunque se carezca de presencia física<sup>1373</sup>.

---

<sup>1372</sup> Como recuentan Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014), los Estados ya habían mostrado su preocupación ante esta situación de imposibilidad de gravar las actividades de empresas vinculadas a la tecnología y de explotación de intangibles. En el caso de Francia, en el año 2013 recibió los resultados del Informe Collin-Colin, *Mission d'expertise sur la fiscalité de l'économie numérique*, encargado por el Ministerio de Hacienda francés para estudiar los problemas que plantean las multinacionales digitales y cuyos resultados están alineados con lo que se propuso en el Plan BEPS pues señalan como principal cuestión a resolver la falta de correspondencia que se produce entre el lugar de generación del valor o beneficios y el lugar y sujeto de imputación de la renta. “Quizás los elementos más originales de este informe, radican en las propuestas de replanteamiento radical sobre la fiscalidad del comercio electrónico y el modelo de negocio de servicios digitales, tachándose las actuales reglas de fiscalidad internacional particularmente los arts. 5 y 7 de los CDI que siguen el MC OCDE– como totalmente inadecuadas y anacrónicas. También se pone en tela de juicio el actual estándar aplicativo de los precios de transferencia en lo que se refiere a la explotación de intangibles, y las propias cláusulas antia-buso considerando que son poco efectivas frente a determinados esquemas de *treaty shopping*.” Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014, pp. 90-91, nota 3.

<sup>1373</sup> Vid. Andrés Aucejo, Eva. (2021). Toward a global consensus on the taxation of the digital economy included as one of the general bases of a global framework agreement on international tax cooperation and global tax governance. Researching in global policy/rulemaking (going on UN 2030 Agenda and Addis Ababa Action Agenda). En Owens, Jeffrey; Andrés-Aucejo, Eva; Nicoli, Marco; Sen, Julius; Olesti-Rayó, Andreu; López Rodríguez, Juan; Pinto Nogueira, Joao Felix (dirs.). Andrés Aucejo, Eva y Olesti Rayó Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 115-142.

También de la misma obra: Sen, Julius. (2021). Taxation of the Digital economy: Challenges for the Policy Makers. En Owens, Jeffrey; Andrés-Aucejo, Eva; Nicoli, Marco; Sen, Julius; Olesti-Rayó, Andreu; López Rodríguez, Juan; Pinto Nogueira, Joao Felix (dirs.). Andrés Aucejo, Eva y Olesti Rayó Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa*

Al valorar los datos económicos de las empresas digitales, se aprecia como sus tipos efectivos son inferiores a aquellos que afectan a los modelos de negocio más tradicionales (según datos de la UE, tipos inferiores al 10% frente a un 23%), y esta disparidad se produce porque el marco jurídico general y las reglas de la fiscalidad internacional cuando fueron diseñados no contemplaron las posibilidades de la economía digital, ni las actuaciones virtuales o sin presencia física de las multinacionales (Serrano Antón, 2020<sup>1374</sup>).

La crisis de los criterios de vinculación<sup>1375</sup> que usan los Estados para atribuirse competencia para gravar un determinado hecho económico es patente: las normas tributarias han perdido su eficacia para comprender, dentro de su ámbito de aplicación y específicamente en el aspecto espacial, diversas operaciones (sobre bienes y servicios) que gracias a la red de internet, escapan a su alcance al carecer de materialidad y, por ende, de nexo físico. Por ello, como se ha señalado en numerosas ocasiones, aunque la economía digital no suponga por sí sola un problema de BEPS, sí agrava y agudiza sus

---

*Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 37-54; Roccatagliata, Franco. (2021). A long and complicated chess match. The role of the european commission in the OECD/G20's current. Debate on the taxation of the digital economy\*. En Owens, Jeffrey; Andrés-Aucejo, Eva; Nicoli, Marco; Sen, Julius; Olesti-Rayó, Andreu; López Rodríguez, Juan; Pinto Nogueira, Joao Felix (dirs.). Andrés Aucejo, Eva y Olesti Rayo Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 55 y ss. Así como Valente, Alessandro. (2021). European Union: The last trends on taxation of the Digital Economy and the Italian Perspective. En Owens, Jeffrey; Andrés-Aucejo, Eva; Nicoli, Marco; Sen, Julius; Olesti-Rayó, Andreu; López Rodríguez, Juan; Pinto Nogueira, Joao Felix (dirs.). Andrés Aucejo, Eva y Olesti Rayo Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp.129 y ss.

<sup>1374</sup> Serrano Antón, Fernando. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. En *Revista de Economía, Información Comercial española (ICE)*, Nº 917, La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento, p. 31. <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7137>. En esta parte el autor cita los datos proporcionados por Zew (2017). Effective tax rates in an enlarged European Union – Final report 2016, Project for the European Commission, TAXUD/2013/CC/120. ZEW. En este reporte se consideran datos a julio de 2015, aunque siguen siendo representativos en lo que refiere a la imposición directa. Evidentemente, tras las iniciativas individuales de los Estados Europeos las empresas del sector han visto elevada su carga tributaria.

<sup>1375</sup> Como se sabe, las normas tributarias tienen un ámbito de eficacia territorial determinado por los límites jurisdiccionales del propio país. Sin embargo, para efectos de gravar actividades u operaciones económicas, los Estados recurren a criterios de vinculación o puntos de conexión con el fenómeno incidido para que a partir de la ubicación o lugar donde se desarrolla la actividad económica (criterio objetivo o de territorialidad de la fuente), o de criterios referidos a condiciones del sujeto que la realiza (criterios subjetivos de residencia o nacionalidad) dicho Estado se atribuya poder impositivo o capacidad de gravar tales actividades. Ver al respecto el Acápite 4.2 precedente.

consecuencias, al facilitar la manipulación del aspecto espacial de los hechos generadores, convirtiéndose en una fuerte aliada de la elusión tributaria.

Planteadas las dificultades que se producen para la tributación en los entornos digitalizados en estos términos, una primera cuestión importante de la Acción 1 se encuentra en la tarea de proporcionar una definición que permita acotar qué se entiende exactamente por economía digital y cuáles son sus características<sup>1376</sup> y, lo que es más, cómo operan las empresas en ella, asunto que resulta aún más complicado<sup>1377</sup>. La segunda cuestión está relacionada con cómo preparar a los ordenamientos tributarios para evitar su debilidad ante los riesgos indentificados de la economía digital.

Ahora bien, el primer Informe sobre la Acción 1 fue emitido en septiembre del 2014<sup>1378</sup> y en él se abordaron, con carácter preliminar y descriptivo, los principales aspectos referidos a estas cuestiones, identificando problemas y posibles acciones a implementar. Las conclusiones finales del Informe BEPS del año 2015 no distaron mucho de lo planteado en este primer documento.

---

<sup>1376</sup> Esta tarea, por cierto, está inacabada. Para algunos los cambios e innovaciones disruptivos (la denominada economía colaborativa, la inteligencia artificial y la impresión 3D) hacen pensar en una cuarta revolución industrial. Vid. Schwab, K. (2017). *The fourth industrial revolution*. London, UK: Penguin Books Limited, citado por Christensen & Hearson, 2019, p. 1081. La diversidad de actividades que se han visto propiciadas por las características de la economía digital es grande, pero a ello hay que sumarle la inmensa disponibilidad de datos masivos a los que se tiene acceso. Los usuarios del *sharing economy* (economía colaborativa) o de la *gig economy* (economía por encargo) generan ingresos que no deben dejar de tributar, y se necesita medir el impacto de otras nuevas tecnologías como las criptomonedas y el *blockchain* (contabilidad distribuida). Vid. OCDE, 2018a, pp. 2 y 6. La inteligencia artificial, específicamente en materia tributaria, puede aportar en mejorar el cumplimiento aunque también significar escenarios en los que los derechos de los contribuyentes deben mantenerse respetados. Vid. Ribes Ribes, Aurora. (2021a). La posición del contribuyente ante los sistemas de inteligencia artificial utilizados por la Administración. En *Quincena Fiscal*, N° 18, 2021, pp. 27-52; y, de la misma autora, (2020). La inteligencia artificial al servicio del compliance tributario. En *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, N° 188, pp. 125-170.

<sup>1377</sup> Como apunta Serrano Antón (2020) “El efecto disruptivo de la digitalización en la tradicional cadena de generación de valor varía según los distintos modelos de negocio considerados. No es posible en la práctica definir una sistemática uniforme entre compañías altamente digitalizadas, afectando de forma muy diferente a unas y otras, dependiendo de la industria y la actividad empresarial considerada” (p. 32).

<sup>1378</sup> Vid. OCDE. (2014a). Acción 1. Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Versión Preliminar. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>. Tras la publicación del Plan contra BEPS, en septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED), como órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales (CAF), en el que participan países no pertenecientes a la OCDE ni al G20 en su condición de asociados en igualdad de condiciones con los países miembros de la OCDE. El GEFED estuvo a cargo de elaborar este informe. Tras la publicación del paquete de medidas BEPS, la OCDE y el G-20 decidieron renovar el mandato del GEFED para encargarle la elaboración de otro informe que debía estar concluido para el 2020, con un informe provisional para fines del 2018, que reflejaran los avances en el ámbito de la digitalización.

Los problemas detectados se agruparon en dos: aquellos que son comunes a la economía general y el resto de la actividad económica, que se pueden resolver teniendo en cuenta las medidas desarrolladas por las otras acciones BEPS, y otros problemas específicos que no tienen una resolución expresa, para los cuales se planteó que se debían seguir analizando opciones para hacerles frente<sup>1379</sup>.

En ese sentido, al intentar definir la economía digital, el Informe sobre la Acción 1 señala que esta es el resultado de un proceso de transformación desencadenado por las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), y concluye que, aunque tiene características típicas, no es posible delimitarla con precisión dado que se presenta entremezclada, o es parte de la economía en su conjunto, por lo que para aislarla se tendría que “trazar unos límites arbitrarios para determinar qué es digital y qué no lo es” (p. 16). No obstante, por los efectos que se aprecian en la facilitación para deslocalizar las rentas que provoca la economía digital, se justificaría dispensarle un tratamiento diferenciado.

Es claro que, el Informe final sobre BEPS no ha sido lo suficientemente preciso para proponer las definiciones y las soluciones esperadas, pero ha servido para dejar expuesto sobre la mesa la complejidad del tema y el arduo trabajo que demanda. Particularmente, en lo concerniente a los problemas para el reparto de la potestad impositiva y la fijación del nexo tributario, se discutieron diversas medidas pero finalmente no se propuso ninguna de ellas<sup>1380</sup>.

En el marco del desarrollo que se ha ido dando a la Acción 1, se ha propuesto controlar los efectos de la economía digital mediante la valoración de la presencia económica significativa en una jurisdicción (se habla de un establecimiento permanente digital o “*significant economic presence*”) como medio para suplir una falta de nexo según las reglas internacionales vigentes, especialmente cuando las empresas tienen una presencia digital, mas no así física, en el territorio pero sus operaciones y creación de valor en él son patentes<sup>1381</sup>. Asimismo, se ha promovido la regulación de nuevos supuestos de

---

<sup>1379</sup> Vid. Cruz Padial, 2016, p. 44.

<sup>1380</sup> Recomendamos el trabajo Byrnes, William H. (2021). Pillar One and Transfer Pricing Rules: An Expert Critical Assessment, En Owens, Jeffrey; Andrés-Aucejo, Eva; Nicoli, Marco; Sen, Julius; Olesti-Rayó, Andreu; López Rodríguez, Juan; Pinto Nogueira, Joao Felix (dirs.). Andrés Aucejo, Eva y Olesti Rayó Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 229 y ss.

<sup>1381</sup> Así, la Acción 1 permite poder revisar temas como “La capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de

“*withholding tax*” (retenciones en la fuente) o de impuestos sobre determinadas operaciones para superar los problemas de la menor tributación que soportan las empresas digitales.

Los trabajos de la OCDE sobre la economía digital no se han ajustado a los plazos originales del Plan BEPS. En el marco de este, se aprobó el Informe preliminar sobre la Acción 1 del Plan BEPS (septiembre de 2014) y el Informe final de (octubre de 2015). Pero, en marzo de 2017, bajo los auspicios del Marco Inclusivo sobre BEPS, la OCDE atendió el pedido del G-20 para preparar un informe provisional sobre los efectos fiscales de la digitalización de la economía que debía estar finalizado para abril de 2018 para abordar, justamente, los asuntos que no habían quedado resueltos sobre materia compleja. En septiembre de 2017, OCDE publicó un nuevo documento para la reflexión de este tema que daría lugar a un informe específico que vio la luz en abril 2018, denominado *Tax challenges arising from digitalisation – interim report*.

Después de estos años de intentos para ofrecer soluciones a los problemas de la digitalización, se sabe que su complejidad ha terminado por afectar las tradicionales coaliciones entre países que antes podían encontrar coincidencias más fácilmente, como es el caso de la UE, países OCDE y los Estados Unidos. En ese sentido, el intento del Proyecto BEPS de alinear las ganancias imponibles con la "creación de valor", es una idea que ya está siendo desestabilizada por los cambios tecnológicos puesto que las empresas digitales pueden ganar grandes cantidades de dinero en un mercado sin ninguna inversión de capital local (Christensen & Hearson, 2019). Ello ha motivado que, como se comenta más adelante, la UE tome acciones de manera independiente para detener acciones de las multinacionales estadounidenses, con una propuesta de un impuesto para las grandes empresas digitales, así como centrándose en el estudio de las ayudas fiscales estatales de la UE<sup>1382</sup>.

En el Informe provisional de 2018, se propone que para entender y afrontar los cambios ocasionados por la digitalización, se debe partir por reconocer tres rasgos

---

un “nexo” de acuerdo con las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales (...)” (OCDE, 2013b, p. 17).

<sup>1382</sup> OECD. (2018a). *Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018*. Paris: OECD Publishing.

distintivos en ciertos modelos de negocios altamente digitalizados como son: la denominada “‘magnitud sin multitud’, la fuerte dependencia de los activos intangibles y el papel de los datos y de la participación de los usuarios” (OCDE, 2018b, p. 3). La complejidad de las actividades que se desarrollan en el contexto de una economía digital, es ampliamente reconocida por los Estados, sin embargo, la forma de intervenir o no, y corregir las inequidades que este tipo de actividades produce en lo tributario no genera consensos.

En esa línea, en el Foro del Marco Inclusivo BEPS, las propuestas de solución produjeron tres diferentes enfoques dependiendo de la postura de los Estados acerca de si los problemas de la economía digital justifican una renovación de las normas de la fiscalidad internacional: el de los países que defienden que todo cambio debe ser generalizado, es decir para toda actividad económica<sup>1383</sup>; el de los países que consideran necesario adoptar medidas que tengan en cuenta las contribuciones de los usuarios, pero sin que signifique una transformación a gran escala puesto que los desafíos de la digitalización corresponderían solo a ciertos modelos económicos<sup>1384</sup>; y, finalmente, el de los países que creen que no debe implementarse ninguna acción<sup>1385</sup>.

Dadas estas divergencias entre los países, se acordó revisar y armonizar, buscando que sean “fácilmente inteligibles, el criterio para la determinación de la existencia de un «nexo» (o criterio de sujeción) y las reglas de «atribución de beneficios» – conceptos fundamentales relativos al reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones y a la determinación de la parte de los beneficios de las empresas multinacionales que estará sujeta a impuestos en una jurisdicción determinada” (OCDE, 2018b, p. 1).

---

<sup>1383</sup> Para estos países la eficacia del actual marco fiscal internacional para gravar los beneficios empresariales se ha visto afectada por la transformación producida por la economía digital, pero los desafíos no son “específicos ni exclusivos de los modelos económicos altamente digitalizados” (OCDE, 2018b, p. 4).

<sup>1384</sup> Estos países consideran que “la remisión a los datos y la participación de los usuarios pueden generar asimetrías entre el lugar en el que tributan los beneficios y aquel en que se genera valor. No obstante, este grupo de países considera que estos desafíos se circunscriben a ciertos modelos económicos y no cree que estos factores menoscaben los principios sobre los que se asienta el marco fiscal internacional actualmente existente, de ahí que no consideren necesario acometer una reforma a gran escala” (OCDE, 2018b, p. 4).

<sup>1385</sup> Para estos países, las medidas del Plan BEPS han servido para dar respuesta, “en gran medida, a las preocupaciones que suscita la doble no imposición” y aunque reconocen que puede ser pronto para conocer los efectos de tales medidas, estos países están satisfechos con el sistema tributario vigente. (OCDE, 2018b, p. 4-5)

Tras este periodo, más bien de cierto entrampamiento con respecto a los problemas de la economía digital, finalmente en el 2019 en el Marco Inclusivo BEPS plantea un Programa de trabajo<sup>1386</sup> con un Enfoque Unificado en el que bajo “dos pilares” (Pilar Uno y Pilar Dos)<sup>1387</sup> se reduzcan las diferencias existentes, se reduzcan las opciones y se alcance consensos. El Primer Pilar se centra en la asignación de derechos de imposición, revisando las normas sobre atribución de beneficios y, en ese sentido, se abordan cuestiones relativas a la presencia comercial, y actividades sin presencia física, para determinar dónde se deben pagar los impuestos, sobre qué base, así como si alguna parte de las ganancias podrían gravarse en la jurisdicción donde se encuentren los clientes. Como ha sido precisado por Serrano Antón (2020), el principio de creación de valor para medir adecuadamente la incidencia del mercado en el beneficio del contribuyente, planteado en el Pilar Uno, no está teniendo una aceptación doctrinal unívoca<sup>1388</sup>. Por lo demás, ya ha quedado claro que la discusión sobre los criterios para gravar los resultados de actividades digitales ha superado la inicial preocupación por los problemas de BEPS y ahora se enfoca más en la cuestión de cómo estas actividades justifican un cambio en la forma de distribuir el poder impositivo de los Estados.

El segundo Pilar (*Global Anti-Base Erosion Proposal, “GloBE”*) se centra en los mecanismos relativos a la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y trata de garantizar una tributación mínima global de las multinacionales (*effective global minimum tax on multinational profits*)<sup>1389</sup>. Esta tributación mínima según los parámetros

---

<sup>1386</sup> “El programa de trabajo adoptado por el Marco Inclusivo en su reunión del 28 y 29 de mayo de 2019, y aprobado por los Ministros de Economía y Finanzas y los Jefes de Estado y de Gobierno del G20 en sus respectivas reuniones celebradas en Japón en junio de 2019, prevé el desarrollo, con carácter no vinculante, de trabajo en torno a dos pilares con el fin de alcanzar una solución consensuada a finales del año 2020” (<https://www.oecd.org/tax/beps/documento-para-consulta-publica-el-enfoque-unificado-la-propuesta-del-secretariado-relativa-al-primer-pilar.pdf>)

<sup>1387</sup> A principios de 2019, la OCDE publica una “*policy note*” y un documento para consulta pública organizando sus propuestas en los dos pilares.

<sup>1388</sup> Martín Jiménez (2018) ha criticado la inclusión del mercado como elemento determinante al momento de atribuir poder tributario y de beneficios gravables, y juzga que ha sido introducido de manera incoherente y desproporcionado. Martín Jiménez (2018). BEPS, the Digital(ized) Economy and the Taxation of Services and Royalties. *Intertax*, 46 (8-9), p. 626, citado por Serrano Antón, 2020, p. 32, nota a pie 7.

<sup>1389</sup> El Pilar Dos tiene como objetivo evitar que las multinacionales tengan incentivos para distribuir de forma estratégica sus beneficios en diferentes jurisdicciones aprovechando sus ventajas fiscales. La cuestión central es “cuál será el nivel de tributación mínima efectiva a fijar”. Los cuatro componentes de GloBE incluyen: una regla de inclusión de rentas (*income inclusion rule*); una regla de pagos infragravados (*undertaxed payments rule*); una regla de sustitución (*switch-over rule*); una regla de sujeción a gravamen (*subject to tax*). López Laborda, Julio y Onrubia, Jorge. (2019). Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión. Fedea Policy Papers- 2019/04, pp. 10-11. Disponible en <https://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf>.

de la OCDE debería situarse en un tipo impositivo entre el 10% y el 15%, fijándose finalmente el porcentaje del 15% <sup>1390</sup>. Para que esta medida denominada GloBe pueda implementarse se necesitan cambios a nivel de legislación interna y en los CDI, por lo que requiere un diseño simplificado para reducir los costos de cumplimiento y administración, además de que potencialmente puede suponer divergencias en la aplicación de los CDI y, por ende, mayor litigiosidad.

Sobre la base de lo planteado en el Pilar Uno y para facilitar la discusión y las posibilidades de alcanzar consenso, se sometió a consulta pública una propuesta con las distintas posibilidades para afrontar los problemas de la digitalización de la economía, bajo lo que se vino a denominar como un “Enfoque unificado” para las reglas de nexo y atribución de beneficios, que finalmente fue aprobado y publicado en enero 2020<sup>1391</sup>, lo que constituye un esfuerzo importante para conseguir avanzar en las medidas para afrontar los modelos de negocios actuales en una economía digital que ya es, propiamente, la economía actual para todo efecto<sup>1392</sup>.

---

<sup>1390</sup> Para el cálculo de los porcentajes y parámetros del Pilar 1 y 2 puede verse: Andrés Aucejo, E. (2021). Toward a global consensus on the Taxation of the digital economy included as one of the general bases of a Global Framework Agreement on International Tax Cooperation and Global Tax Governance. Researching in global policy/rulemaking (going on UN 2030 Agenda and Addis Ababa Action Agenda). En Owens, J., Andrés Aucejo, E., Nicoli, M., Sen, J., Olesti-Rayo, R., López Rodríguez, J., & Pinto Nogueira, J. (Dirs.) (2021). *Global Tax Governance: Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (maps + adr) Policies for Global Sustainability*. Thomson Reuters, pp. 115-142.

<sup>1391</sup> Con el Enfoque Unificado se desarrolla una solución consensuada para los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía proponiendo que para reformular la asignación de los derechos de imposición (Pilar Uno) se deben considerar los siguientes elementos: el ámbito de aplicación debe considerarse no solo las empresas con un alto componente digital sino también comprender a los negocios orientados al consumidor; se propone un nuevo nexo que no está condicionado por la presencia física, sino que está basado principalmente en el nivel de ventas (se asigna derecho de gravar la “jurisdicción del mercado”); se plantea nuevas normas de atribución de beneficios que trascienden el principio de plena competencia, que se aplicarían con independencia de si las empresas desempeñan físicamente en el país funciones de comercialización o distribución (establecimiento permanente o filial) o de si venden a través de distribuidores no vinculados; finalmente se considera que para aportar mayor seguridad jurídica a contribuyentes y administraciones tributarias la atribución de beneficios debería producirse en tres niveles (“importes A, B y C”. A la jurisdicción del mercado se le asigna un porcentaje (importe A) sobre el “beneficio residual de la multinacional”. Las jurisdicciones del mercado siguen gravando actividades rutinarias como marketing o distribución con reglas *arm's lenght* o EP, o puede negociar remuneraciones fijas (importe B). De haber controversias sobre el importe B, cabe que se le reconozca a la jurisdicción del mercado un beneficio adicional (Importe C). Vid. López Laborda, Julio y Onrubia, Jorge, 2019, pp. 9-10.

<sup>1392</sup> El 12 de octubre de 2020 se publicaron los informes sobre el estado del arte de la discusión sobre la implementación del Pilar 1 y el Pilar 2 (denominados *Blueprints*). En la reunión del G-20 del 21 y 22 de noviembre de 2020, se confirmó la propuesta del Marco Inclusivo sobre BEPS acerca de alcanzar el acuerdo sobre la fiscalidad de los servicios digitales y sobre la imposición mínima de las multinacionales, para mediados de 2021, dando cuenta de las dificultades que existen para llegar a acuerdos. En el ámbito de la Unión Europea, la incertidumbre no es menor, a pesar del compromiso asumido en la reunión de ministros

Mientras que la discusión sobre cómo afrontar los problemas de la economía digital se mantenía atrapada en el debate de la Acción 1 del Plan BEPS, paralelamente en la UE se abordaron estos mismos problemas, y probablemente las propuestas derivadas del trabajo de la UE fueron inspiración para los avances hacia el Enfoque Unificado sobre el Pilar Uno al que finalmente arribaron los trabajos de la OCDE<sup>1393</sup>.

En efecto, ante el poco avance que se estaba logrando para gravar la actividades digitales, la Comisión Europea publicó en septiembre de 2017 su Comunicación sobre un sistema tributario justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital<sup>1394</sup>, vinculada con el paquete IVA de ese año, anunciándose un nuevo sistema en IVA para las ventas transfronterizas *on line*<sup>1395</sup>. La propuesta de esta Comunicación contemplaba introducir la noción de presencia comercial significativa aun sin presencia física y reglas para calcular la tributación que correspondería a cada Estado<sup>1396</sup>.

En el 2018 la Comisión propuso una Directiva que finalmente no fue aprobada. En esta fallida Directiva se incluía un nuevo impuesto sobre las ventas (*Digital Services Tax* - DST) a aplicarse con un 3% sobre los ingresos brutos generados por determinados servicios digitales. Esta medida sería a corto plazo mientras que a largo plazo se planteaba reconsiderar la creación del EP digital para los negocios con presencia digital

---

del ECOFIN de septiembre de 2020 de presentar, antes de finalizar este año, el plan de iniciativas contemplado en el paquete *Fair and Simple Taxation*, anunciado el 15 de julio de 2020.

<sup>1393</sup> Rosembuj, Tulio. (2019). La fiscalidad digital. El Pilar Uno y el Pilar Dos de la OCDE. En *El Fisco*. Disponible en <http://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde>.

<sup>1394</sup> Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. 21-09-2017. COM (2017) 547 COM (2017) 547/F1 - ES (europa.eu).

<sup>1395</sup> Las propuestas de esta Comunicación iban dirigidas a ciertos tipos de negocios como las plataformas de intermediación de ventas minoristas, servicios digitales audiovisuales, la economía colaborativa, etc.

<sup>1396</sup> En dicha Comunicación no hay una propuesta concreta de solución pero se plantean “las siguientes alternativas; (i) la creación de un impuesto compensatorio sobre el volumen de negocio de las empresas digitales, (ii) retención a cuenta sobre las transacciones digitales, y (iii) tasa sobre los ingresos generados por la prestación de servicios digitales o la actividad publicitaria”. Palacín S., Ramón. (2021). Acción 1: Los Desafíos de la Economía digital para la Tributación de las empresas multinaciones. En *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, p. 12.

significativa<sup>1397</sup>. Ante la falta de consenso<sup>1398</sup> para que se aprobara el proyecto de Directiva, en el 2020 algunos Estados empezaron a aprobar un impuesto digital similar (es el caso de España, Francia, Italia, Reino Unido, Hungría, República Checa)<sup>1399</sup>. La incertidumbre, al interior de la Unión Europea sobre la fiscalidad de los servicios digitales se mantiene, a pesar del anuncio del ECOFIN de septiembre de 2020 de alcanzar acuerdos en torno al paquete *Fair and Simple Taxation* que fuera presentado en julio de ese mismo año y que busca, mediante la implementación de 25 medidas, que la fiscalidad sea más justa, más simple y más adaptada a las tecnologías modernas<sup>1400</sup>

En suma, la digitalidad sigue siendo el principal eje de preocupación para establecer nuevas reglas o ajustes a las existentes para poder lograr una tributación equitativa tanto a nivel doméstico como a nivel internacional y, la transformación digital que el mundo presencia sigue su curso sin que se aprecia atisbos de que vaya a cesar pronto. Así, vista

---

<sup>1397</sup> En enero de 2021 se abrió a consulta pública una nueva propuesta de Directiva para establecer un impuesto digital en el seno de la UE, por lo que se espera poder llegar en este mismo año a una solución definitiva. En tanto, se ha aprobado una nueva Directiva para incorporar nuevas normas para mejorar la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y hacer frente a los retos que plantea la economía de plataformas digitales, Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, aplicable a partir de 2023. Esta nueva Directiva (DAC 7) establece la obligación para los operadores de plataformas digitales de comunicar los ingresos obtenidos por los vendedores en sus plataformas, y que los Estados miembros intercambien automáticamente esta información.

<sup>1398</sup> Oposición liderada básicamente por Irlanda, Luxemburgo, Países Bajos y los países escandinavos.

<sup>1399</sup> Antes algunos de estos Estados, de modo individual, ya habían adoptado medidas o publicado documentos relevantes haciéndose cargo de los problemas de la economía digital (Reino Unido en 2017 publicó un “*position paper*” y anunció en octubre del 2018 la introducción a partir de abril 2020 de un impuesto sobre servicios digitales – *Digital Service Tax- DST*; Italia, en 2018, modificó y amplió la noción de establecimiento permanente para incorporar algunos supuestos sin presencia física y algunos servicios digitales; Francia aprobó para 2019 la “*Taxe sur les entreprises numériques*”). Otros países fuera de la UE, como India, Chile y Uruguay han introducido también retenciones sobre ciertos servicios digitales. *Vid.* Fondo Monetario Internacional. (2019). *Corporate Taxation in the Global Economy*. Policy Papers, 19/007, Washington DC: IFM. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>.

<sup>1400</sup> Communication from the Commission to the European Parliament and the Council *An Action Plan for Fair and Simple Taxation supporting the Recovery Strategy*. Brussels, 15.7.2020 COM(2020) 312 final. El Plan de Acción Fiscal establece medidas para: Reducir los obstáculos fiscales y las cargas administrativas innecesarias para las empresas en el mercado único. Simplificación fiscal para mejorar el entorno empresarial, lo que aumentará la competitividad empresarial y contribuirá al crecimiento económico. Ayudar a los Estados miembros a hacer cumplir las normas fiscales existentes y mejorar el cumplimiento fiscal, garantizando que puedan obtener ingresos fiscales fiables. Ayudar a las autoridades fiscales a explotar mejor los datos existentes y a compartir nuevos datos de forma más eficiente, de forma que mejore la aplicación de las normas fiscales y ayude a combatir el fraude y la evasión fiscales de forma más eficaz. Promover los derechos de los contribuyentes aumentando su conocimiento de sus derechos en virtud de la legislación de la UE, simplificando sus obligaciones y facilitando su cumplimiento. *Cfr.* [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/general-information-taxation/eu-tax-policy-strategy/package-fair-and-simple-taxation_en)

la evolución de la discusión, queda claro que los Estados también responden y ajustan su ordenamiento preservando los intereses de sus propias empresas (empresas tecnológicas en los países exportadores de este tipo de capitales intangibles<sup>1401</sup>) y ello no siempre está en consonancia con los demás Estados y menos con aquellos que aun están en vías de desarrollo.

A pesar de las dificultades técnicas y políticas, el consenso de los países del G-20 fue logrado, por lo que, en una decisión tildada de histórica por la prensa mundial, en julio del 2021 se acordó la aplicación de un impuesto de sociedades mínimo global del 15%, medida que fue ratificada el 30 de octubre de 2021, en la Reunión de Roma, por los 137 países miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE<sup>1402</sup>, dando con ello un gran avance en lo que concierne al Pilar 2 y los propósitos de mejorar la tributación de las multinacionales. En diciembre del mismo año, la OCDE publicó los lineamientos o normas modelo que permitirán a los Estados trasponer las reglas GloBE a sus legislaciones internas<sup>1403</sup>

---

<sup>1401</sup> Es el caso evidente de los EE.UU. cuya normativa claramente protege el curso de las multinacionales digitales estadounidenses, mostrándose reacios a alejarse de la línea que trazan en sus propias modificaciones. En dicho país, la reforma fiscal de 2017 (*2017 Tax Cuts and Jobs Act*), vigente desde 2018, prevé un marco de imposición mínima societaria. Los grupos multinacionales estadounidenses con activos intangibles relevantes en el extranjero estarán sujetos por sus rentas a un impuesto mínimo global (*Global Intangible Low-Taxed Income, GILTI*), aplicando hasta 2025, un tipo del 10,5% a las rentas atribuibles a los activos intangibles sin importar su lugar de ubicación (el tipo general es del 21%). A partir del 2026, ya no se reducirá el tipo impositivo al 50% sino solo al 37,5% por lo que dichas empresas deberán pagar 13,125% para las rentas GILTI. Un segundo aspecto introducido en esta reforma es también de un impuesto mínimo, en este caso el *Base Erosion and Antiabuse Tax* (BEAT) que limita la deducibilidad de los pagos realizados por empresas estadounidenses a sus filiales localizadas en el extranjero. Asimismo y con el fin de incentivar los negocios en el extranjero vinculados a intangibles ubicados en EEUU, se contempla una reducción para las rentas de fuente extranjera por la venta de bienes y servicios en el extranjero mediante la utilización de esos activos intangibles (*Foreign-Derived Intangible Income, FDII*), otorgando una reducción del 37,5% hasta 2025 y a partir del 2026, la reducción será de 21,875%. Cfr. FMI, 2019, y López Laborda, J. y Onrubia, J., 2019, p. 23, nota a pie 10.

<sup>1402</sup> *Two-Pillar Solution to Address de Tax Challenges Arising from de Digitalisation of The Economy*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, October 2021, OECD (2021).

<sup>1403</sup> *Vid.* <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>. Las reglas GloBE establecen un sistema coordinado de reglas para definir las empresas multinacionales que se encuentran dentro del ámbito de aplicación del impuesto mínimo; el mecanismo para calcular el tipo impositivo efectivo de tales empresas por cada jurisdicción y fija el monto del impuesto complementario a pagar en virtud de tales reglas; para finalmente poder aplicar el impuesto complementario a un miembro del grupo multinacional según el orden preestablecido. Cfr. <https://www.oecd.org/tax/beps/la-ocde-presenta-las-normas-modelo-del-segundo-pilar-para-facilitar-la-aplicacion-interna-del-impuesto-minimo-global-del-15-por-ciento.htm>. Se espera que estas normas puedan entrar en vigencia en el 2023.

Aunque la dificultad persiste en conseguir una nueva fiscalidad para las actividades digitales<sup>1404</sup>, conciliando estos distintos intereses estatales y manteniendo la siempre necesaria neutralidad respecto de otro tipo de actividades<sup>1405</sup>, lo que no puede perderse de vista en ningún momento es que estos esfuerzos por encontrar las mejores medidas para una tributación equitativa en la economía digital debe hacerse considerando que esta es ya la economía actual por lo que no se trata de una conyuntura que admita soluciones transitorias sino una reflexión integral<sup>1406</sup> que vislumbre las nuevas características de la economía que perdurarán y solo podrán evolucionar hacia escenarios cada vez más digitalizados<sup>1407</sup>.

### 5.3.2 Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.

---

<sup>1404</sup> Es de notar, que como hemos revisado en este acápite, el trabajo de la OCDE, concretamente, del MI, ya no está solo centrado en la Acción 1 y la economía digital sino que se propone solucionar el problema de la tributación de las multinacionales, se trate o no de actividades con contenido digital. El proyecto avanza hacia lograr acuerdos, sobre la base del diseño de los ya comentados dos Pilares que resultan aplicables a cualquier negocio independientemente de su contenido digital.

<sup>1405</sup> Para una revisión del estado y análisis del debate internacional para llegar a un nuevo marco internacional para afrontar la economía digital, recomendamos revisar el trabajo de Serrano Antón, Fernando. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. En *Revista de Economía, Información Comercial española (ICE)*, N° 917, La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento, pp. 27- 53. <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7137>

<sup>1406</sup> Para una mayor profundidad sobre la problemática que plantea la Acción 1 sobre digitalización de la economía y también la Acción 2 que se expone en el siguiente epígrafe sobre la necesidad de neutralizar el uso de los denominados mecanismos híbridos, recomendamos la revisión de la obra de Owens, Jeffrey; Andrés-Aucejo, Eva; Nicoli, Marco; Sen, Julius; Olesti-Rayó, Andreu; López Rodríguez, Juan; Pinto Nogueira, Joao Felix (Dirs.). Andrés Aucejo, Eva y Olesti Rayó Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, que incluye títulos como los siguientes: Byrnes, William H. (2021). Pillar One and Transfer Pricing Rules: An Expert Critical Assessment (pp. 229 y ss.); Deputy, David. (2021). United Nations: Global digital economy and disruptive technologies to prevent the tax fraud and the tax noncompliance (pp. 73-86); Pinto Nogueira, Joao F. (2021). A critical exam of the reasons put forward to support new tax measures for overcoming the challenges created by digitalisation (pp. 100-114); Sen, Julius. (2021). Taxation of the Digital economy: Challenges for the Policy Makers (pp. 21 y ss); Valente, Alessandro. (2021). European Union: The last trends on taxation of the Digital Economy and the Italian Perspective. (pp.129 y ss); y, Ramos Prieto, Jesús. (2021). VAT. Global trends adapting VAT/GST, pp. 159-186; entre otros importantes artículos académicos.

<sup>1407</sup> La digitalización es un proceso que avanza sin pausa, la economía no se entiende ya sin las cuotas propias de digitalización actual que no hace sino crecer. Aun más, en tiempos de pandemia los contribuyentes altamente digitalizados no solo han resistido sino que sus negocios se han visto favorecidos. Serrano Antón (2020) comenta los siguientes datos: “Hoy, nueve de las mayores 20 compañías a nivel mundial en términos de capitalización bursátil son estrictamente «digitales», mientras que hace solo diez años era difícil encontrar más de una. En 2027, se espera que el 75 % de las compañías del *Fortune 500* sean grupos multinacionales digitales” (p. 32).

La Acción 2 del Plan BEPS se ocupa de los mecanismos que se han venido a designar como “híbridos”<sup>1408</sup>, justamente, porque la nota que los caracteriza es un cierto nivel de indefinición al tratarse de figuras –especialmente financieras<sup>1409</sup>- con las que se busca aprovechar el diverso tratamiento tributario con el que las jurisdicciones regulan una determinada figura o instrumento para obtener una menor carga impositiva o, directamente, para conseguir anular la tributación sobre los resultados del uso de tales instrumentos<sup>1410</sup>.

En esa línea, con la Acción 2 se busca “Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (por ejemplo, la doble exención, la doble deducción o el diferimiento a largo plazo) de los mecanismos y de las entidades híbridas” (OCDE, 2013b, p. 18).

La complejidad de los mecanismos o entidades híbridos fuerza a que esta acción esté relacionada y, por tanto, coordinada con las tareas propuestas en las acciones referidas a deducciones de gastos financieros, sociedades controladas y el abuso de tratados (OCDE, 2013b). Así como también se refiere al tratamiento que se le debe dar a los intangibles al ser bienes desmaterializados y de uso común para estructurar las actividades de las empresas actualmente y son utilizados de diversas maneras para trasladar beneficios con

---

<sup>1408</sup> El título de la Acción 2 refiere a los mecanismos híbridos, en tanto en el texto se mencionan a los “mecanismos” como a las “entidades” híbridas, siendo que con ambas figuras que se puede generar supuestos de *base erosion and profits shifting*. Sobre las entidades híbridas se puede resumir que estas surgen por las diferencias en la regulación que ofrecen los Estados, ya que en algunos una entidad puede ser transparente y en otra, no.

<sup>1409</sup> Es el caso, por ejemplo, de las diferencias en la regulación entre instrumentos de préstamo y de capital que dan lugar a figuras que combinan características de uno y otro que dificultan su identificación y la atribución del régimen tributario correspondiente. Así, figuras con estructura interna de préstamo con tratamiento de dividendo (en Brasil el caso de los *juros de capital proprio*) o acciones con rendimientos fijos (como en Australia, las acciones preferentes que ofrecen tal rendimiento fijo y no son negociables en mercados secundarios). *Vid.* García Novoa, 2015, p. 59, nota a pie 17.

<sup>1410</sup> En España, con la Ley de 27/2014, de 27 de noviembre, de Impuesto de Sociedades, se incluyó por primera vez la regulación de las operaciones híbridas, las que son definidas como “aquellas que tienen distinta calificación fiscal en las partes intervinientes”. El tratamiento que se dispensa “tiene como objetivo evitar la deducibilidad de aquellos gastos que determinen un ingreso exento o sometido a una tributación nominal inferior al diez por ciento, consecuencia de esa diferente calificación fiscal, cuando esta operación se realiza entre partes vinculadas” (Preámbulo de la Ley, III, 1. d). Con posterioridad, la Unión Europea aprobó las Directivas conocidas como ATAD 1 y 2 (“*Anti Tax Avoidance Directive*” que se ocuparon de las “asimetrías híbridas” (*hybrid mismatches*) cuya trasposición a la normativa interna española se produjo mediante Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas. A las Directivas ATAD 1 y 2 nos referiremos más adelante.

propósitos tributarios<sup>1411</sup>, alcanzando de igual modo a supuestos de regulación de la transparencia fiscal internacional<sup>1412</sup>.

El interés por combatir estas inequidades producidas del uso de instrumentos y entidades híbridas mediante un arbitraje financiero y fiscal<sup>1413</sup>, ya estaba bajo la lupa y alarma de los Estados y en debate con propuestas de intervención normativa desde al menos el año 2012, por lo que la Acción 2 recoge estas preocupaciones<sup>1414</sup> y no se trata de un documento, por tanto, cien por cien novedoso.

El Informe final sobre la Acción 2 (OCDE 2015d), se diferencian tres situaciones derivadas del uso de mecanismos híbridos:

- Resultado de deducción/no inclusión, cuando un pago internacional es fiscalmente deducible de acuerdo con las normas de una determinada jurisdicción pero no se incluye en la base imponible de la jurisdicción donde el pago es percibido.

---

<sup>1411</sup> El Informe sobre Plan de Acción sobre BEPS (OCDE, 2013b), se reconoce la problemática que acusa la fácil alocaación de los intangibles en el mercado global actual lo cual permite que sean un elemento de distribución de costos y gastos al interior de los grupos económicos. La Acción 2 no es la única que aborda esta problemática, también se encuentra en la parte relativa al establecimiento del valor que corresponde a dichas operaciones para asegurar los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, así se señala con claridad que se busca “desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre miembros de un grupo” (p. 23).

<sup>1412</sup> Comentan Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014) que: “Uno de los híbridos más conocidos internacionalmente son las normas «*check-the-box*» estadounidenses, conectadas con las reglas de transparencia fiscal internacional de este país. Tal y como están diseñadas, conceden una ventaja competitiva a las empresas de EE.UU., y singularmente a las multinacionales tecnológicas con estructuras irlandesas, que no está claro que EE.UU. quiera eliminar (aunque en esta dirección se orientan algunas propuestas recientes en este país, está por ver el resultado final)” (p. 92).

<sup>1413</sup> Explica Rosembuj con claridad que “el arbitraje es el punto de encuentro entre la planificación fiscal y la elusión fiscal intencional” aprovechando “las diferentes calificaciones jurídicas que ofrece cada sistema tributario, por un lado, respecto a las sociedades con personalidad jurídica sometidas a impuesto separado o en transparencia fiscal con imputación de rendimientos positivos a los socios y las entidades de atribución y, por otra, con referencia a instrumentos financieros híbridos o sintéticos, que replican o sintetizan, a la par, características convencionales de deuda y acción o participación en el capital social; alteran la naturaleza jurídica de flujos de renta –intereses o dividendos–; transforman ganancias en pérdidas de capital o generan gastos deducibles sin ingresos correlativos”. Rosembuj, Tulio. (2010). El arbitraje fiscal internacional. Los híbridos financieros. En Revista *El Fisco*, N° 159.

<sup>1414</sup> A nivel europeo, anteceden a la Acción 2 del Plan BEPS, documentos como el Informe de la Comisión Europea *Tackling double non-taxation for fairer and more robust tax systems*, de 29 de febrero de 2012; la Resolución del Parlamento Europeo de 19 de abril de 2012 (B7-0203/2012) sobre la necesidad de adoptar medidas concretas para combatir el fraude y la evasión fiscal y prevenir la doble no imposición en relación con el uso de instrumentos híbridos, en el marco de la Directiva 90/435/CEE y 2003/49.

- Resultado de doble deducción, cuando un único pago da lugar a dos deducciones. Como ocurre cuando un pago se deduce en la entidad matriz y en su filial<sup>1415</sup>.
- Resultado indirecto de deducción/no inclusión, que se produce si un pago internacional que corresponde a un no híbrido se compensa con un crédito fiscal en la jurisdicción en la que se percibe el citado pago, por lo que no se produce una tributación efectiva del perceptor, produciéndose de esta forma un “híbrido importado” dado que “el efecto híbrido se importa a través de una jurisdicción intermedia”<sup>1416</sup>.

Ante la constatación de que las empresas pueden “evitar pagar impuestos en un país intermediario recurriendo a mecanismos híbridos asimétricos para generar pagos deducibles sin que los correspondientes ingresos se tengan en cuenta en el país del perceptor o beneficiario” (OCDE, 2014a), la Acción 2 propone luchar contra el uso de estos mecanismos y entidades híbridos reformulando el criterio de reparto de jurisdicción tributaria, evitando que las rentas queden exentas por partida doble (*double dipping*<sup>1417</sup>), por lo que los países de residencia deberían dejar de usar la exención de renta si el Estado de la fuente ya la ha concedido, reservándola solo para los casos en que se acredite que ya se ha tributado en este. A la inversa, se propone que en el caso de los países de la fuente se limite la deducción de los pagos realizados a no residentes, si estos pagos no constituyen renta para su perceptor. En esa línea, se pretende que exista una clara limitación para la aplicación de un régimen de beneficio si no se ha producido la tributación efectiva en el país de la residencia.

Asimismo, la Acción 2 plantea como algunas de las medidas para que se detenga el uso de estas figuras híbridas, que se modifiquen los CDI para que se contemplen cláusulas de exclusión en la línea de lo previsto en el comentario del artículo 1 del Modelo de CDI de la OCDE<sup>1418</sup>.

---

<sup>1415</sup> Vidal Ruiz de Velasco. (2016). A nova directiva contra a elusión fiscal no contexto BEPS. En *Administración & Cidadanía: Revista da Escola Galega de Administración Pública*, Vol. 11, Nº 2, p. 363.

<sup>1416</sup> Concha Carballido, Carlos. (2017b). Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. En *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, p. 46.

<sup>1417</sup> Se dice que se produce un “*double dipping*” cuando se produce una deducción sin imposición pareja, de donde se deriva un doble beneficio que las empresas buscan aprovechar.

Ahora bien, la Acción 2 prevé actuar en un doble nivel para hacer frente a los problemas que plantean los híbridos, mediante el uso de normas internas así como de normas convencionales. En ese sentido, García Novoa (2015) considera que ella se incorpora a una clara línea trazada en torno a la necesidad de contar con normas antiabuso específicas<sup>1419</sup>, así como los ajustes a las normas convencionales para incluir una cláusula de *exclusion approach* prevista en el comentario 15 al artículo 1 del Modelo OCDE<sup>1420</sup>.

Se afirma que “El método de funcionamiento de estas normas para neutralizar los mecanismos híbridos se ha diseñado a través de reglas vinculadas (*linking rules*)”, cuyo éxito de funcionamiento reside en “una buena coordinación y transmisión de la información entre los países implicados”<sup>1421</sup>.

La metodología propuesta en la Acción 2 incluye que los Estados actúen en común y su normativa opere en dos niveles: el de “*primary rule or primary response*” (regla primaria) y el de la “*defensive rule*” (norma defensiva), para evitar que las operaciones sufran una doble imposición. Para que la aplicación de estos dos tipos de normas resulte adecuada se requiere, evidentemente, un nivel de coordinación entre los Estados pues como señala Hermosín Álvarez (2017), citando a De Boer “la neutralización del mecanismo híbrido se encomienda a una jurisdicción determinada bajo los principios generales del derecho tributario internacional”<sup>1422</sup>.

La regla primaria es la que busca corregir la asimetría que ocasiona el mecanismo híbrido (Hermosín Álvarez 2017) y debiera ser la que se aplique. Esta *respuesta primaria* consistiría en medidas como negar la deducción a nivel del pagador o denegar la

---

<sup>1418</sup> En el Instrumento Multilateral (Acción 15) se han incluido como disposiciones relacionadas a la Acción 2 sobre Mecanismos híbridos, en el artículo 3 sobre entidades transparentes y en el artículo 5 sobre aplicación de los métodos para eliminar la doble imposición.

<sup>1419</sup> Calderón Carrero, J.M. (2012). A vueltas con las reglas de interpretación y calificación de los convenios de doble imposición al hilo de una resolución del TEAC sobre híbridos financieros: la reciente reacción de la OCDE frente al arbitraje fiscal internacional. En *Quincena Fiscal*, N° 12, p. 18, citado por García Novoa, 2015, p. 61, nota a pie 19.

<sup>1420</sup> García Novoa, 2015, p. 62.

<sup>1421</sup> Hermosín Álvarez, Montserrat. (2017). Acción 2 del Plan Beps: Recomendaciones en legislación doméstica con especial referencia a España. En *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, N° 147, p. 155 y 178.

<sup>1422</sup> De Boer, Reinout y Marres, Otto. (2015). Aggressive Tax Planning in EU Law and in the Light of BEPS: The EC Recommendation on Aggressive Tax Planning and BEPS Actions 2 and 6. En *Intertax*, p. 17.

deducción. Por su parte, la regla de defensiva resultaría aplicable si la regla primaria no está prevista en el Estado correspondiente o, existiendo, no llega a aplicarse. Así, la *defensive rule* operaría en los casos en que no se hubiera utilizado la respuesta primaria en una jurisdicción. Para tales supuestos la medida sería: incluir el pago en la renta del perceptor o negar la deducción en la jurisdicción del pagador<sup>1423</sup>.

Siguiendo la línea trazada por la Acción 2, y recogiendo sus recomendaciones, la Comisión Europea en la lucha contra el uso de figuras híbridas, aprobó las Directivas “*Anti Tax Avoidance Directive*” (ATAD 1 y 2) que se ocuparon de las “asimetrías híbridas” (*hybrid mismatches*). Concretamente, la ATAD 2 contempla como una de sus cinco medidas “contra las prácticas elusión fiscal que afectan directamente al mercado interior” el establecimiento de un marco legal para hacer frente a las asimetrías híbridas producidas en la Unión Europea no así en terceros países. El alcance de la ATAD 1 en materia de híbridos era restringido pues para que resulte aplicable se debe tratar de dos Estados miembros, además de que regula los casos de desimposición global producto de la calificación diferente de las rentas o entidades. De hecho, en el artículo 9 no se incluye la denegación de la aplicación de exención para evitar la doble imposición en los casos en los que se hubiera producido el pago de una renta haya generado un gasto deducible en el Estado de la residencia de la entidad pagadora.

Con la ATAD 2 el campo es más amplio pues quedan comprendidas las operaciones con terceros Estados así como abordar los problemas planteados por las figuras híbridas que no fueron solucionados por la primera Directiva como es el caso de como los relativos a las asimetrías “importadas”, las de sociedades con doble residencia, las de establecimientos permanentes híbridos o las transferencias híbridas<sup>1424</sup>.

---

<sup>1423</sup> García Novoa enfatiza sobre la inequidad que este tipo de reglas que niegan la deducción de un gasto como fórmula para controlar el uso de híbridos, pueden generar en los países en desarrollo que, justamente, utilizan este tipo de medidas para atraer la inversión, llegando a afirmar el autor que con este tipo de medidas se pone manifiesto “su alejamiento de la realidad fiscal” de tales países. A esa guisa, trae a colación los pronunciamientos de la Audiencia Nacional de España que en Sentencia de 20 de mayo de 2014, fijó postura contraria argumentando que en lugar de que algunas deducciones sean denegadas se usen “elementos de convicción” para calificar una conducta como elusiva, considerando que un elemento de convicción que puede usar el país de la fuente puede ser la comprobación de que en el país de la residencia no se ha producido una tributación efectiva. *Vid.* García Novoa, 2015, p. 61.

<sup>1424</sup> Estas Directivas han sido traspuestas en el ordenamiento español Real Decreto-ley 4/2011, de 9 de marzo, que modificó la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

Sin duda, la respuesta de los ordenamientos a los problemas que produce el uso de híbridos en las planificaciones fiscales y con fines elusivos no es más un tema ajeno. En ese sentido, se debe reconocer que la Acción 2 ha explicitado una problemática que la economía globalizada y la economía digital ha permitido encubar, en una primera fase, y desarrollar en diversas formas en adelante. Las nuevas reglas del ordenamiento fiscal internacional añaden una especial complejidad al análisis que debe efectuarse sobre cómo deben tributar las operaciones con elementos que puedan indicar el uso de híbridos, lo cual no solo se limitará a la constatación de la regulación en las que estas se realizan sino las de las jurisdicciones con las que estas resultan relacionadas, por lo que se puede decir que el éxito de toda esta normativa reposa en que el intercambio de información se produzca de manera fluida.

### **5.3.3 Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre *Controlled Foreign Corporation* – CFC.**

La normativa sobre *Controlled Foreign Corporation* (CFC) no es tampoco un tema nuevo en la fiscalidad internacional<sup>1425</sup>. El Plan BEPS continúa en esta materia con una línea de trabajo que, al menos en lo que corresponde a la OCDE, se remonta al año 1998, cuando emitió su Informe sobre el uso abusivo de “sociedades base”<sup>1426</sup>, entendidas como aquéllas que se establecen en el exterior pero que son controladas por una empresa residente en una determinada jurisdicción, empresa esta última que gestiona dicha sociedad de base con la finalidad de obtener ventajas fiscales.

El uso de las denominadas “sociedades de base” permite desviar las ganancias que, en condiciones normales, debieran tributar en cabeza de la empresa residente en un determinado Estado. En ese sentido, el territorio “base” de la sociedad es una jurisdicción

---

<sup>1425</sup> Las primeras normas sobre CFC entraron en vigor en 1962 y poco a poco los países fueron incorporándolas en su legislación (30 de los países participantes en el *Proyecto OCDE/G-20 sobre BEPS* ya contaban en su momento con este tipo de reglamentación). No obstante, estas normas no se han adaptado a los cambios de la economía y el mundo globalizado, por lo que no resultan eficaces para los problemas de BEPS (OCDE, 2015a, p. 13).

<sup>1426</sup> En la fiscalidad internacional, los CDI normalmente contemplan una cláusula sobre las CFC, aunque en el pasado existía cierta divergencia entre la compatibilidad de este tipo de disposiciones internas y las cláusulas del CDI (García Novoa, 2015, p. 63), cuestión que actualmente no evidencia mayor problema. En los Comentarios al Modelo OCDE se señala que se debe combatir el uso de sociedades de base con legislación específica sobre transparencia fiscal internacional (párrafo 23 de los Comentarios al artículo 1).

que ha sido específicamente elegida para hacer tributar en ella las ganancias que dejan de tributar en el país de la residencia de la empresa que la controla. Para revertir esta circunstancia, las legislaciones prevén cláusulas antielusión específicas que permiten la transparencia fiscal internacional, consiguiendo con ellas identificar los verdaderos beneficiarios de las ganancias alocadas en el exterior por intermedio de estas sociedades filiales.

Las normas sobre CFC constituyen pues la respuesta “al riesgo de que cualquier contribuyente con una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su país de residencia y, en algunos casos, también en otros países, deslocalizando y/o trasladando sus rentas a una CFC” (OCDE, 2015a, p. 13).

Como es posible apreciar, el uso de normativa CFC favorece, prioritariamente, a los países de la residencia<sup>1427</sup> quienes quedan autorizadas a perseguir en el exterior los beneficios de sus empresas residentes<sup>1428</sup>. Por ello se afirma que con este tipo de normativa se busca proteger el principio según el cual los residentes en una jurisdicción deben tributar en ella por el total de su renta mundial, y evitar que este principio sea incumplido mediante el uso de entidades jurídicas no residentes como titulares de un patrimonio que pertenece a las empresas residentes<sup>1429</sup>.

Con la Acción 3 del Plan BEPS se pretende una acción de mejora del orden tributario internacional vigente, apuntando a que las legislaciones no dejen de contemplar normas sobre CFC. En ese sentido, “una medida de este tipo debe incluirse en el *target* general

---

<sup>1427</sup> Es de notar que la Acción no propone una modificación sino que mantiene el criterio vigente acerca de que el reparto de las rentas entre países debe producirse a partir de la residencia y la atribución de la renta mundial. En ese sentido, resultan de aplicación los mismos comentarios vertidos a propósito de la Acción 2 respecto de las tensiones que se producen entre las reglas de reparto de tributación que prefieren los países desarrollados versus el criterio de la fuente que elegido por los países no desarrollados que encuentran más justo que la tributación se produzca en el país donde se obtiene la riqueza, al beneficiarse del territorio y orden jurídico que permiten que la renta se genere.

<sup>1428</sup> Los Estados deben cuidar una adecuada regulación de la transparencia fiscal internacional como mecanismo para hacerse de la tributación que les corresponde pues, una regulación imprecisa o errática puede tener un efecto contraproducente y propiciar el uso abusivo de las jurisdicciones. En el elenco de operaciones elusivas o de planificación fiscal agresiva realizadas por las empresas multinacionales destaca una conocida como la “doble irlandesa” que consiste en realizar operaciones interponiendo dos empresas constituidas en Irlanda que tributan por los beneficios que se generan en USA, aprovechando las deficiencias de regulación en la normativa estadounidense respecto de la aplicación del CDI con Irlanda.

<sup>1429</sup> Cfr. Sanz Gadea, E. (2000). El régimen especial de la transparencia fiscal internacional. Working Paper, IEE, Banco Pastor-Fundación Barrié, A Coruña, p. 47, citado por García Novoa, 2015, p. 62, nota a pie 20.

de reordenación de la tributación de los rendimientos de las empresas a nivel global” (García Novoa, 2015, p. 64).

La Acción 3 contiene propuestas de algunas medidas concretas contra el uso y abuso que se hace del control empresarial (directo o indirecto) entre empresas vinculadas residentes en jurisdicciones distintas para posibilitar la deslocalización de las rentas para favorecerlas de una tributación menos onerosa. Este conjunto de recomendaciones no representan normas o estándares básicos. Se busca que los países que decidan implementar estas medidas apliquen de modo efectivo normas para que la empresa o sus accionistas tributen en el país de su residencia por las rentas que son obtenidas por las sociedades filiales extranjeras controladas, limitando las oportunidades para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de los tributos (OCDE, 2015a).

En ese sentido, el Informe final de la Acción 3 identifica seis módulos o bloques fundamentales donde es necesario incidir para que las normas sobre CFC pueden tener eficacia: la definición de sociedad controlada (especialmente para establecer cuándo los accionistas tienen un grado de influencia suficiente sobre una empresa extranjera como para calificarla como una CFC); la aplicación de las normas CFC en los casos de exenciones y umbrales impositivos (para asegurar que las normas CFC se apliquen en los casos en que los tipos impositivos efectivos sean más bajos que aquéllos que se aplicarían en el país de la residencia de la matriz); la definición de la renta que debe quedar sujeta a transparencia y ser imputada a los accionistas residentes en la jurisdicción de la matriz (se recomienda que las normas CFC aporten una definición concreta, así como “una lista no exhaustiva de planteamientos o combinación de enfoques en los que podrían inspirarse las normas CFC para elaborar una definición tal”. OCDE, 2015a, p. 14); los siguientes dos ámbitos de incidencia están relacionados con el cómputo y la atribución de rentas (de acuerdo con las normas del país de la matriz en el primer caso y, en el segundo, atendiendo al umbral de control y porcentaje de titularidad o grado de influencia); finalmente, se recomienda que en la prevención y eliminación de la doble imposición para permitir el reconocimiento de deducciones fiscales por los impuestos efectivamente pagados en el extranjero. Todas estas recomendaciones dadas con una consideración de flexibilidad para que sean los Estados prioricen de acuerdo con sus propios objetivos, así como también señala la conveniencia de compartir las mejores prácticas en el diseño de estas

normas con el objetivo de que los diferentes países puedan contar con normas efectivas contra BEPS<sup>1430</sup>.

#### **5.3.4 Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.**

La Acción 4 del Plan BEPS resume la preocupación por el uso excesivo que hacen las empresas multinacionales de operaciones que les generan gastos financieros con el resultado de una doble exención para la inversión de capital como para el pago de los intereses, disociando las deducciones de intereses de la necesaria vinculación directa que debiera existir con la generación de rentas gravadas por actividades económicas.

Como se sabe, la globalización ha impactado a gran escala en los mercados financieros, permitiendo que los capitales financieros puedan desplazarse con rapidez y facilidad. Ello conlleva que los grupos empresariales puedan estructurar esquemas de financiamiento con recursos propios o ajenos<sup>1431</sup>, optimizando sus costos al aprovechar la falta de coordinación de las legislaciones<sup>1432</sup>, consiguiendo la reducción o anulación de la tributación global<sup>1433</sup>. Lo que está claro es que los grupos empresariales pueden multiplicar el nivel de endeudamiento de sus filiales mediante el financiamiento

---

<sup>1430</sup> Cfr. OCDE, 2015a, pp. 13-15.

<sup>1431</sup> El tratamiento tributario para estas opciones no es indiferente. Las aportaciones de capital (recursos propios) se retribuye con dividendos que no generan gastos deducibles, mientras que la financiación ajena se paga con intereses que disminuyen el beneficio afecto al Impuesto de sociedades. Como contrapartida, los intereses estarán afectos en cabeza de su perceptor mientras que, en determinados casos, los dividendos podrían estar inafectos. Por ello, como se comenta en el Plan BEPS, las empresas estructuran sus préstamos entre entidades vinculadas donde la no residente goza de un régimen fiscal favorable, creando para el prestatario deducciones de interés sin la correlativa inclusión de los ingresos para la prestamista. O, en un segundo escenario, las empresas optan por un endeudamiento para generar un ingreso exento o que es posible diferir, consiguiendo una deducción que afecta el resultado del ejercicio en curso contra un ingreso que se aplaza o exonera. *Vid.* OCDE, 2013 b, p. 19.

<sup>1432</sup> O los efectos de la aplicación de ventajas por el uso de CDIs.

<sup>1433</sup> El uso del financiamiento entre empresas vinculadas da origen a un fenómeno conocido como *thin capitalization* o infra o subcapitalización que se produce cuando el volumen de endeudamiento no se corresponde en proporción con los fondos propios, dando pie a que se revele como una situación de auténticos aportes y no de endeudamiento. La subcapitalización ha sido tratada en las legislaciones, mayormente, con un máximo de ratio de endeudamiento neto superado el cual el gasto financiero ya no es deducible reputándose como un dividendo. En esta materia, BEPS propone el límite calculado sobre el EBITDA (beneficio antes de intereses, impuestos, amortizaciones y deterioro), que ya estaba siendo usada en algunos países europeos (España, Portugal, Italia, Alemania, Francia y Holanda dice García Novoa, 2015).

intragrupo, constituyendo una de las herramientas más usadas para erosionar las bases imponibles y trasladar beneficios.

Para enfrentar estos problemas y mejorar el diseño de las normas para evitar la erosión de la base imponible con el uso de las deducciones por intereses, desde el Plan BEPS se apunta a desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas que tienen los Estados en dicho diseño, evaluando la eficacia de los distintos tipos de limitaciones sobre deducción intereses. En este afán, se adelanta que también han de haber orientaciones sobre precios de transferencia en “las transacciones financieras vinculadas incluyendo las garantías financieras y el rendimiento, los derivados (incluidos los derivados internos utilizados en las relaciones intra-bancarias), y seguros cautivos y otras clases de seguro”, debiéndose coordinar el trabajo con el que se realice sobre híbridos y reglas CFC (OCDE, 2013b, p. 20).

En ese sentido, la Acción 4 forma parte del grupo de acciones que buscan la coherencia de las normas internacionales y domésticas propiciando una regulación conjunta de las políticas de deducibilidad de intereses entre los países que evite los riesgos de competencia así como los eventuales problemas de doble imposición derivados de la regulación de las limitaciones a la deducción de intereses.

En el Informe final de la Acción 4, se identifican seis tipos de medidas adoptadas por los Estados (a veces de manera conjunta) para enfrentar los problemas derivados del uso de operaciones de financiamiento para erosionar las bases imponibles y trasladar beneficios. Estas medidas son: el uso de *arm's length tests*, para determinar el nivel de endeudamiento en una empresa de haber contratado terceros no relacionados; el uso de *withholding taxes* o retención de impuesto sobre los pagos de intereses en el país de la fuente; la prohibición de deducción del gasto por intereses por encima de un porcentaje independientemente de la naturaleza del pago o de su beneficiario; el uso de una *fixed ratio rule* para limitar el nivel de gasto por intereses o deuda en una empresa con relación a una proporción fija (ratio deuda/patrimonio, intereses/ganancias o intereses/activos totales); el uso de un *group ratio rule* para limitar el nivel de gasto por intereses o deuda en una empresa tomando como referencia el nivel general de endeudamiento del grupo económico; y, finalmente el uso de normas anti-elusión que desconocen los gastos por intereses en transacciones específicas impidiendo su deducibilidad<sup>1434</sup>.

---

<sup>1434</sup> OECD, 2015e, p. 19.

Finalmente, en el mismo Reporte final se destaca como mejores prácticas para los países el uso de normas que limiten los gastos por intereses tomando como criterios una ratio fija, el nivel de endeudamiento del grupo así como para situaciones específicas, el uso de normas antielusión específicas. Haciéndose la precisión que de no establecerse una *group ratio rule*, la norma de ratio fijo (*fixed ratio rule* que se recomienda sea un porcentaje -30%- del EBIDTA) debe ser aplicada por igual a las empresas de grupos multinacionales y a las empresas domésticas.

El uso de estas normas combinadas se sugiere en el entendido que se debe conseguir un punto de equilibrio entre la necesaria protección ante el abuso de esquemas elusivos de financiamiento entre empresas y el necesario recurso al endeudamiento como forma legítima de acceder al capital necesario para el desarrollo de las actividades comerciales.

### **5.3.5 Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.**

La Acción 5 forma parte de lo que constituye el estándar mínimo que contiene el Plan de Acción BEPS y es probablemente una de las más importantes del paquete pues se inserta en la línea trazada previamente por los trabajos de la OCDE <sup>1435</sup> para luchar contra la falta de transparencia del sistema de fiscalidad internacional, así como dar solución al siempre espinoso tema de los regímenes preferenciales<sup>1436</sup> que ofrecen algunos Estados

---

<sup>1435</sup> “Si bien es cierto que han transcurrido más de 15 años desde que la OCDE publicase, en 1998, el informe titulado Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente, los motivos de preocupación e inquietud subyacentes en torno a cuestiones de política fiscal plasmados en dicha publicación siguen siendo tan relevantes a día de hoy como lo fueran por aquel entonces” (OCDE, 2015a, p. 21).

<sup>1436</sup> La cuestión de qué es un régimen preferencial fue abordada en el Informe de 1998 sobre “Competencia fiscal perniciosa: Un problema mundial emergente” que estableció el marco y los criterios aplicables para determinar los regímenes que debían ser objeto de análisis, las circunstancias para considerarlos preferenciales y potencialmente perjudiciales, así como estableció cuándo una jurisdicción calificaba como paraíso fiscal. Para reconocer un régimen preferencial como potencialmente lesivo, el Informe del 1998 estableció: cuatro factores clave (a. Tipo de gravamen efectivo cero o reducido para la renta procedente de actividades geográficamente móviles; b. Está compartimentado en relación con la economía nacional; c. Padece una falta de transparencia -por ej., si detalles de su aplicación no son claros, entre otros-; d. No hay intercambio de información efectivo en lo que se refiere al régimen. Adicionalmente, se establecen otros ocho factores: a. Definición artificial de la base imponible; b. Incumplimiento de los principios internacionales sobre precios de transferencia; c. Exención fiscal en el país de residencia para las rentas de fuente extranjera; d. Base imponible o tipo de gravamen negociables; e. Existencia de cláusulas de confidencialidad o secreto; f. Acceso a una extensa red de Convenios Fiscales; g. Promoción del régimen como un vehículo de minimización fiscal; h. El régimen fomenta operaciones y acuerdos que tienen como motivo el meramente fiscal y no implica actividades sustanciales (Cfr. OCDE. 2016. *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia, Acción 5 – Informe final 2015, OCDE Publishing, Paris*, p. 22). Partiendo de ello, se señala: “Para poder considerar un régimen como

y que aportan elementos de desequilibrio para una tributación que debiera estar distribuida sobre la base de la materialidad de las operaciones que se realizan en las diversas jurisdicciones fiscales. En suma, se trata de revertir las posibilidades que tienen las empresas multinacionales utilizar perniciosamente las asimetrías de los distintos ordenamientos tributarios así como, paralelamente, conseguir que estos mejoren su transparencia.

La falta de transparencia y la existencia de regímenes preferenciales son dos problemas diferenciados que convergen como elementos que contribuyen a crear un sistema de fiscalidad internacional con poca seguridad jurídica, habida cuenta de la difusión de los nuevos modelos empresariales y las posibilidades de internacionalización de los negocios que en el contexto de la economía globalizada, han exacerbado los esquemas para deslocalizar rentas cuyo tratamiento tributario no siempre está claramente determinado<sup>1437\_1438</sup>.

En ese sentido, aunque estos temas son analizados en la Acción 5 por separado han permitido sentar las bases y “reglas de juego” para conseguir una adecuada competencia entre los países, en igualdad de condiciones (*level playing field*), y frenar con ello las prácticas fiscales abusivas<sup>1439</sup>.

---

preferencial, éste debe ofrecer alguna forma de privilegio fiscal en comparación con los principios generales de tributación en un determinado país. El privilegio ofrecido por un régimen puede adoptar un amplio abanico de formas, que incluye una reducción en el tipo de gravamen o en la base imponible o condiciones preferenciales para el pago o reembolso de tributos. Incluso un pequeño privilegio es suficiente para que el régimen pueda ser considerado como preferencial. El aspecto crucial es que el régimen debe ser preferencial en comparación con los principios generales de la tributación de un país determinado, y no por la comparación con los principios aplicados en otros países” (OCDE, 2016, pp. 21-22).

<sup>1437</sup> Zangari, E., Caiumi, A. & Hemmelgarn, T. (2017) describen cómo en el contexto de la fiscalidad internacional, la falta de certeza se origina en la falta de coordinación y cooperación tributaria entre Estados así como en la globalización y nuevas formas de negocios con cadenas de valor integradas dificultan localizar las ganancias. Los nuevos modelos de negocios son una fuente indirecta adicional para la inseguridad jurídica, porque no siempre está claro el tratamiento que les corresponde, además que los gobiernos luchan por determinar dónde gravar las ganancias. Cfr. Zangari, E., Caiumi, A. & Hemmelgarn, T. (2017). *Tax Uncertainty: Evidence and Policy Responses*. Taxation Papers 67, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, p. 9.

<sup>1438</sup> Las actividades “geográficamente móviles” (v. gr. financieras o de servicios) resultan muy favorecidas por la globalización y los avances tecnológicos pues su coste de desplazamiento es muy reducido, en tanto no demandan una estructura empresarial relevante que se instale en el nuevo territorio, es por ello que son las principales beneficiarias de los regímenes preferenciales que ofrecen los países. Vid. OCDE, 2016, p. 13.

<sup>1439</sup> Arribas Plaza, D.; López Tamayo, M. y Sánchez López, A. (2017). Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. En *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, p. 138.

El informe final de la Acción 5 se concentra, pues, en dos grandes cuestiones controvertidas de la fiscalidad internacional: la primera, la existencia de regímenes fiscales preferenciales que facilitan la localización artificiosa de rentas o beneficios de las multinacionales y suponen, como ha señalado García Novoa (2015), partes del ordenamiento donde no existe claridad sobre la “conurrencia de sustancia ni seguridad jurídica” (p. 66)<sup>1440</sup>; y, la segunda, la falta de transparencia producida por la existencia de acuerdos tributarios (vía la regulación de consultas a las administraciones tributarias o *tax rulings* que permiten beneficiar a contribuyentes concretos) que constituyen tratamientos particulares, por ende no accesibles para las administraciones extranjeras, respecto de los cuales se propone como forma de contrarrestarlos el establecimiento del intercambio obligatorio y espontáneo de información, sin necesidad de requerimiento previo de otros Estados.

El enfoque holístico con los que se abordan los asuntos comprendidos en la Acción 5, condujo a que una de las conclusiones de los trabajos realizados<sup>1441</sup>, sea que solo mediante una acción coordinada entre los diferentes Estados<sup>1442</sup> se puede frenar las prácticas consideradas como perniciosas, demandándoles que se comprometan a mejorar

---

<sup>1440</sup> García Novoa (2015), cita entre estos regímenes de tratamiento preferencial a aquellos basados en *participation exemption regime* para las holding que tienen previstos Luxemburgo, Holanda, Suecia, Dinamarca. En el caso de España, el régimen para las ETVE (Entidades de tenencia de valores extranjeros) que ya ha ocasionado discrepancias con Argentina y Brasil, quienes en su momento rechazaron que los dividendos provenientes de estas empresas puedan beneficiarse de la exención prevista en sus respectivos CDI, cuestión controvertida que se produce por la interpretación sobre si tales dividendos deben estar “efectivamente” gravados por España o si basta que según el CDI se tenga derecho a hacerlo (opinión esta última de la AEAT, según lo expresada en su consulta vinculante de 14 de julio de 2013). Cfr. García Novoa, 2015, p 66, nota a pie 66.

<sup>1441</sup> Trabajo desarrollado por el Foro sobre Prácticas Fiscales Perniciosas (FPFP) que fuera creado con ocasión del Informe de la OCDE de 1998 sobre Competencia fiscal perniciosa. Al FPFP se le encargó concretamente: “Poner al día el trabajo sobre prácticas tributarias perniciosas con la mejora de la transparencia como prioridad, incluido el intercambio espontáneo obligatorio en las resoluciones individuales relativas a regímenes preferenciales, y con la existencia de una actividad económica sustancial como requisito básico para aplicar cualquier régimen preferencial. Se adoptará un enfoque holístico para evaluar los regímenes fiscales preferenciales en el contexto de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios. Se trabajará con los países que no son miembros de la OCDE sobre la base del marco existente y se considerarán modificaciones o adiciones al marco existente” (OCDE, 2016, p. 13).

<sup>1442</sup> Para esta Acción 5 no solo se requiere de coordinación sino auténtica cooperación entre los Estados para adoptar criterios comunes y promover un marco cooperativo que les permita una soberanía fiscal efectiva, habida cuenta que los temas que se abordan con esta acción contribuyen al diseño de sus sistemas tributarios y a mejorar su capacidad de reaccionar contra las prácticas fiscales perniciosas de otros países. En ese sentido, los tres objetivos que se pidió asegurar con el trabajo del FPFP fueron: finalizar la revisión de los regímenes preferenciales de los países miembros de la OCDE y países asociados, adoptar una estrategia para mejorar la participación de terceros países; y, examinar la posibilidad de revisiones o adiciones al marco existente. Cfr. OCDE, 2016, p. 14.

la transparencia del sistema fiscal internacional no solo con la identificación de sus regímenes preferenciales sino, lo que es aun más importante, exigiendo que, para acogerse a ellos, se cumplan con requisitos de sustancia que eviten que sean usados para el traslado artificial de beneficios de una jurisdicción a otra. Asimismo, esa misma cooperación entre Estados está en la base de la solución propuesta para la falta de transparencia que implica avanzar hacia el intercambio automático de información entre Administraciones tributarias.

Como se precisa en el Informe Final de la Acción 5 (OCDE, 2016), el trabajo conjunto de los países que se propone “no pretende promover la armonización de los impuestos sobre la renta o de los sistemas tributarios dentro o fuera de la OCDE, ni tampoco establecer cuál es el nivel apropiado de los tipos de gravamen de un determinado país” (pp. 13-14). La propuesta de la Acción 5 parte por reconocer la soberanía de los Estados para establecer sus ordenamientos tributarios y se preocupa más bien por contribuir a crear un entorno en donde esta soberanía pueda ser efectiva y se asegure la integridad de los sistemas fiscales, por lo que se centra en conseguir una competencia fiscal “libre y justa”, donde la deslocalización de actividades y servicios no sean reflejo de la “influencia distorsionadora” que pueden tener los ordenamientos internos en las decisiones empresariales (OCDE, 2016).

Para evaluar los regímenes preferenciales y ponderar la sustancia de las operaciones que pueden beneficiarse de ellos, la Acción 5 recomienda utilizar el *nexus approach*<sup>1443</sup> o “mecanismo del nexo”. Analizando el nexo se puede establecer cuándo dicho régimen puede resultar admisible y no lesivo. El *nexus approach* se convierte en un estándar mínimo así como la sustancia es uno de los pilares de todo el Plan BEPS. De acuerdo con el mecanismo del nexo, lo que se busca es que las empresas puedan acogerse a un régimen preferencial en una jurisdicción siempre que realicen actividades sustanciales<sup>1444</sup> que colaboran en la generación de la renta que estaría sujeta al beneficio en dicha jurisdicción.

---

<sup>1443</sup> “Un nexo directo entre dicha renta y los gastos que contribuyen a esta renta.” Por ello se habla propiamente de una “modernización del trabajo sobre prácticas fiscales perniciosas” OCDE, 2016, p. 27.

<sup>1444</sup> Como se reconoce en el propio Informe final de la Acción 5, la exigencia de una actividad sustancial no es una novedad pues esta ya era requerida en el Informe sobre *Competencia Fiscal perniciosa: un tema global* de 1998. “El marco establecido en el Informe de 1998 (OCDE, 1998) ya prevé un requisito de actividad sustancial. (...) Este criterio analiza si el régimen ‘fomenta operaciones o acuerdos con una motivación exclusivamente fiscal’ y precisa que ‘un gran número de regímenes fiscales preferenciales perniciosos están diseñados de forma que permiten a los contribuyentes beneficiarse del régimen llevando a cabo operaciones en las que las motivaciones son exclusivamente fiscales, que no implican ninguna actividad sustancial.’” OCDE, 2016, p. 25.

El *nexus approach* fue desarrollado a propósito de los regímenes preferenciales para la propiedad intelectual (PI)<sup>1445</sup>, en los que el factor determinante para acogerse es que se “haya incurrido en ciertos gastos asociados a gastos de investigación y desarrollo (I+D) que generen rentas procedentes de la explotación de la PI”, considerando, de ese modo, que el gasto es un indicador de la actividad realizada (OCDE, 2016, p. 9), aunque con la Acción 5 no solo se abordan los problemas que se suscitan con los regímenes PI sino también para los demás regímenes<sup>1446</sup>.

En todos los casos, para realinear la tributación de las rentas con las actividades que las generan se recurre a un criterio mínimo de sustancialidad de las actividades utilizando el mecanismo del nexo y el principio que sobre él subyace, que viene a indicar que cuando se concedan beneficios a un contribuyente (mediante un régimen preferencial) se debe exigir que ello suceda “en la medida en que lleve a cabo las actividades principales generadoras de los ingresos susceptibles acogerse al régimen preferencial” (OCDE, 2015a, p. 22).

De todas las Acciones BEPS, la Acción 5 es una de las que más consenso ha generado desde el principio y por ello se aprecia su repercusión práctica en los distintos Estados, tanto pertenecientes a la OCDE como países terceros (Plazas, Tamayo y Sánchez, 2017, p.156). Los trabajos de implementación de la Acción 5 han estado a cargo del Marco Inclusivo OCDE/G-20 al tratarse de los estándares mínimos establecidos por el Plan BEPS. Actualmente, el FPDF continúa el trabajo de revisión de los regímenes

---

<sup>1445</sup> En el caso de España, también existe un régimen para rentas procedentes de determinados activos intangibles (artículo 23 LIS) identificado con los *patent box* a nivel internacional. El estándar de la Acción 5 del mecanismo del nexo para el cálculo del incentivo fiscal otorgado en la LIS fue implementado mediante la Ley de Presupuestos Generales de 2016, Ley 48/2015, de 29 de octubre, a partir del 1 de julio de 2016. Posteriormente, mediante la Ley de Presupuestos Generales para el año 2018 (Ley 6/2018) se modificó el artículo 23 de la LIS, para ajustar el ámbito objetivo de la reducción.

<sup>1446</sup> Estos otros regímenes también han sido identificados y analizados por el Informe de 1998 (OCDE, 2016, p. 40), para determinar lo que es sustancial en cada uno de ellos depende del tipo de régimen. Estos otros regímenes pueden ser: de sedes sociales o Headquarters Regimes; de centros de distribución y de centros de servicios; para compañías financieras o de leasing; para entidades gestoras de fondos; para entidades bancarias y de seguros; para compañías navieras; y, para entidades tenedoras de valores. En el caso de España, es relevante el régimen de tenencia de participaciones en entidades (*holding regime*) que corresponde al denominado régimen para las ETVE (Entidades de Tenencia de Valores Extranjeros cuyas ventajas se relacionan con la exención de dividendos y plusvalías de filiales extranjeras, la posibilidad de compensar pérdidas y deducir gastos por la actividad de la holding, entre otras) regulado en los artículos 107 y 108 de la LIS. En el caso de estas entidades, el Informe de la Acción 5 se ocupa sobre todo de los problemas de doble imposición que se pueden suscitar y renonociendo la naturaleza de estas entidades se afirma que no es exigible tanta sustancia pues su actividad solo se dirige a la tenencia de participaciones en otras empresas. *Vid.* OCDE, 2016, p. 46.

preferenciales que inició en 1998, para identificar aquellos que podrían tener efectos negativos e impactar en la recaudación de las demás jurisdicciones. Así también se encarga de la revisión de los requisitos de actividades sustanciales en las jurisdicciones con baja o nula tributación, velando porque no afecten la igualdad de condiciones<sup>1447</sup>.

El trabajo y los avances del Marco Inclusivo en lo que refiere a la Acción 5 ha sido difundido en diversas publicaciones desde el año 2017. El Informe de progreso de dicho año incorpora una guía sobre las normas aplicables a los requisitos para actividades sustanciales en los casos de regímenes diferentes a PI, así como los plazos máximos aprobados para corregir o dejar sin efecto los regímenes evaluados como perniciosos, entre otros. En el Informe del 2018, publicado en enero 2019, se incluyen los resultados de la revisión de los regímenes tributarios preferenciales que ha realizado el FPDF desde el inicio del Proyecto BEPS de acuerdo con el estándar mínimo, en el que se destaca los resultados favorables de cumplimiento de las jurisdicciones, alineando impuestos con sustancia<sup>1448</sup>. En noviembre de 2020, el Marco Inclusivo publicó conclusiones actualizadas sobre la revisión de los regímenes preferenciales, el cumplimiento de los requisitos de las actividades sustanciales y el seguimiento anual de los ajustes y enmiendas recomendados. A la fecha, solo subsisten unos 22 regímenes que deben ser corregidos o dejados sin efecto, de los 295 que fueron revisados, por lo que el avance se considera muy positivo<sup>1449</sup>.

---

<sup>1447</sup> Originalmente no se había estado trabajando sobre las jurisdicciones con impuestos nulos o nominales, pero el Marco Inclusivo decidió retomar acciones sobre ellos dada la amplia participación de países en el MI, por lo que la aplicación del requisito de actividades sustanciales también opera para estas jurisdicciones. De acuerdo con este mínimo estándar, las empresas no pueden establecerse en dichos territorios sin que se realicen actividades sustanciales con respecto a los mismos tipos de actividades comerciales móviles. Los resultados sobre las revisiones a estas jurisdicciones que ha realizado el Marco Inclusivo han sido publicados en un Informe del año 2019. Vid. <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>

<sup>1448</sup> En esa línea, se menciona son 44 regímenes respecto de los cuales se operaron cambios legislativos para corregirlos o abolirlos (Antigua y Barbuda, Barbados, Belice, Botswana, Costa Rica, Curazao, Francia, Jordania, Macao (China), Malasia, Panamá, Santa Lucía, San Vicente y las Granadinas, Seychelles, España, Tailandia y Uruguay). Con lo cual, los regímenes PI que fueron identificados en el informe Final de la Acción 5, ya no son dañinos y cumplen con el enfoque delnexo. Así también se incluyeron las evaluaciones a otros regímenes de reemplazo que no serían perjudiciales, otros que ya no están operativos, y otros potencialmente dañinos. OECD. (2019b). *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>.

<sup>1449</sup> Vid. <https://www.oecd.org/tax/beps/harmful-tax-practices-peer-review-results-on-preferential-regimes.pdf>

En lo que se refiere a la falta de transparencia del sistema de fiscalidad internacional, el Plan BEPS aborda, como ya hemos señalado, un problema fundamental que ya estaba en debate por muchos años sin que hubiera alcanzado una solución satisfactoria<sup>1450</sup> y cuya vuelta a la palestra se había producido a raíz de la crisis financiera del 2008 junto al destape de los exiguos márgenes de tributación de las multinacionales y los acuerdos con las Administraciones tributarias que las favorecían. Hacia 2009, a pesar de que la OCDE contaba con una larga trayectoria en la promoción de la cooperación fiscal y el intercambio de información entre administraciones tributarias, la comunidad internacional reclamaba seguir trabajando y progresando en los ajustes e implementación de medidas para mejorar los niveles de transparencia en la fiscalidad internacional<sup>1451</sup>.

---

<sup>1450</sup> Históricamente, una versión primigenia de colaboración e intercambio de información en materia tributaria, se puede encontrar en los convenios suscritos por Bélgica en los años 40 del siglo XIX con Francia en 1843, con Países Bajos y Luxemburgo en 1845 (*Vid.* Calderón Carrero, J.M., 2000, Intercambio de información y fraude fiscal internacional. Madrid: Centro de Estudios Financieros, p. 32). De modo más concreto, fue en el siglo XX, cuando la Sociedad de Naciones después de la Segunda Guerra mundial elabora su Modelo de convenio para evitar la doble imposición, que se recoge la posibilidad de intercambio de información entre los Estados contratantes. Lo mismo sucedió con el primer Modelo de convenio OCDE de 1963, que explícitamente incluye en su artículo 26 un intercambio limitado y solo referido a los impuestos comprendidos en el MCOCDE. En 1977, un ajuste al artículo 26 amplió su ámbito de aplicación para que no quedara limitado solo a la información referida a los residentes en cada uno de los Estados contratantes. Ese mismo año, la Directiva 77/799/CEE del Consejo, de 19 de diciembre 1977, relativa a la asistencia mutua entre las autoridades competentes de los Estados miembros en el ámbito de los impuestos directos e indirectos permitía, en cierta medida, a los Estados miembros asegurarse de la liquidación correcta del impuesto mediante un mecanismo de intercambio de información. En el ámbito latinoamericano, el Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) aprobó en 1990 su Modelo de Acuerdo de Intercambio de Información Tributaria (revisado en 1999), pero tuvo una aplicación práctica escasa. Cfr. Barreix, Alberto; Roca, Jerónimo; Velayos, Fernando, 2016, *Breve historia de la transparencia tributaria*. Documento para discusión, N° IDB-DP-453, Banco Interamericano de Desarrollo, p. 4. Hacia 1995, la OCDE le encargó al Comité de Asuntos Fiscales que estudiase la factibilidad del intercambio de información o la posibilidad de aplicar retención en la fuente a fin de resolver el problema de la tributación de flujos de intereses transfronterizos. Fruto de dicho trabajo el Comité propuso la directiva COM (98)295/FINAL, Propuesta de directiva del Consejo destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad, en la cual se reconocía que el suministro automático de información oportuna sobre intereses constituía una condición *sine qua non* para la aplicación del régimen de información. A fines del siglo XX se dio un nuevo y definitivo impulso al intercambio de información cuando el G-7 encargó a la OCDE el Informe sobre competencia fiscal fiscal perniciosa de 1998. En el 2005, el artículo 26 del MCOCDE se modificó para incluir a todos los impuestos del sistema tributario y cuando la información requerida tenga relevancia fiscal. En el 2006 se trabajó un Manual sobre intercambio automático (*Manual on The Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*). Sin embargo, al interior de la OCDE y en la UE habían más reservas en su aplicación habitual que interés por avanzar hacia una mayor recopilación de datos.

<sup>1451</sup> En el 2009, el G-20 insiste en la necesidad de mayor transparencia anunciando que “*the era of bank secrecy is over*”. En el 2010, se promovía desde la OCDE y el G-20 la suscripción de la nueva versión del MCOCDE con el nuevo estándar de asistencia administrativa y generalización del intercambio de información rogado, aunque se apuntaba a mejorar en el futuro hacia un intercambio automático. En 2011, la OCDE publicó un informe sobre iniciativas para mejorar la transparencia y la declaración de información (*Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*).

Por esta razón, “Un importante avance hacia una mayor transparencia fiscal se produjo en el año 2009, al convertirse el intercambio de información en norma internacional, previa petición” (OCDE, 2016b, p. 87).

En ese sentido, el intercambio de información como herramienta para superar los problemas de opacidad del sistema fiscal internacional no era, pues, una novedad. Más aún, dado que el principio sobre el que se organiza la fiscalidad internacional para la distribución del poder tributario entre los Estados es el de residencia (que permite gravar a los residentes con afectación de su renta de fuente mundial), la efectiva aplicación de este principio depende, en gran medida, del acceso a la información proveniente de las otras jurisdicciones donde los contribuyentes hubieran generado ganancias gravables, por lo que el intercambio de información era un estándar de la fiscalidad internacional que ya venía por años institucionalizado aunque en una intensidad aun no ideal<sup>1452</sup>.

Hasta el momento de la aparición del Plan BEPS, no habían sido del todo buenas las experiencias en la ordenación internacional del intercambio de información. Como señala Rosembuj (2017) “De algún modo y en diversa medida estuvo presente en los acuerdos bilaterales y multilaterales entre los Estados, con más o menos eficacia, alcance, trascendencia”. Lo cierto es que para algunos “La historia del intercambio internacional de información tributaria es, hasta entrado el siglo XXI, la historia de la opacidad” (Barreix, Alberto; Roca, Jerónimo; Velayos, Fernando, 2016B, 2016, p. 3) y es que, en líneas generales, hasta el año 1989, no se había tomado conciencia de la embergadura del problema que aquejaba al sistema de fiscalidad internacional debido a su falta de transparencia. Este problema adquiere relevancia cuando la Comunidad Europea intentó “armonizar” la tributación del ahorro como vía para enfrentar los retos de su proceso de su integración económica y, a la par, de la globalización económica<sup>1453</sup>. El

---

<sup>1452</sup> En la 6ª reunión del Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información de Yakarta, en noviembre de 2013, se reafirmó la necesidad de contar con adecuados niveles de intercambio de información (García Novoa, 2015, p. 51) justo al tiempo en que el Plan de BEPS había sido lanzado. El Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información fue creado en el año 2000 por la OCDE con el fin de discutir y elaborar propuestas normativas que ayuden en la lucha contra los denominados paraísos fiscales. El Foro está conformado por países miembros OCDE y terceros países y su trabajo, desde que fuera creado, dirige a mejorar la transparencia y establecer un intercambio efectivo de información tributaria para brindar una solución a la preocupación por la evasión tributaria, así como a mejorar la capacidad de las jurisdicciones cooperar de modo eficaz en asuntos tributarios internacionales.

<sup>1453</sup> Cfr. Barreix, Alberto; Roca, Jerónimo; Velayos, Fernando. (2016). Breve historia de la transparencia tributaria. Documento para discusión, N° IDB-DP-453, Banco Interamericano de Desarrollo, p. 3.

establecimiento de la norma internacional con un perseguido alcance general en el 2009, no trajo consecuencias inmediatas.

En efecto, la colaboración entre Estados para acceder a información tributaria relevante en otra jurisdicción se producía mediante los acuerdos suscritos bilateralmente por los Estados conocidos como los *Tax Information Exchange Agreements* (TIEAs)<sup>1454</sup>, por lo que se consideraba que el modelo basado en el intercambio previo requerimiento prácticamente había fracasado (García Novoa, 2015), y se demandaba introducir cambios y diseñar un nuevo paradigma de intercambio de información<sup>1455</sup>.

A la par que algunos países empezaron a tomar medidas unilaterales, entre ellas, la más disruptiva con el estándar vigente fue la de los Estados Unidos, mediante su *Foreign Account Tax Compliance Act* (Ley de cumplimiento tributario de las cuentas extranjeras o, simplemente, FATCA, como se popularizó), de marzo de 2010 con vigencia a partir del 1 de enero de 2013, y basada en el acopio de información financiera de modo automático y con retención, que transformó el panorama internacional<sup>1456</sup>. Otros Estados

---

<sup>1454</sup> El intercambio de información como medida de colaboración entre los Estados ha transitado por diversas etapas. Hacia fines de los años noventa terminaba la etapa de la bilateralidad que corresponde a una etapa supuestamente de esplendor pero que no logró consolidarse. Al respecto, Gil Soriano (2012), quien se refiere a la etapa de esplendor y decadencia de los TEIAs, señala que estos convenios no habían funcionado adecuadamente (“*do not work properly, or even do not work at all*”), y da el ejemplo de los Países Bajos, que contanto con estos convenios, en la práctica había requerido escasas solicitudes de información y poca también era la información recibida. *Vid.* Gil Soriano, Alberto. (2012). *Toward an automatic but assymetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point* en Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria. En *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio de información tributaria* (coords. Collado, M.A. y Moreno, S.). Barcelona: Atelier, p. 48.

<sup>1455</sup> A partir del 2009, sí se apreciaron cambios en el escenario internacional: se incrementaron los acuerdos bilaterales, así como el instrumento multilateral "Convención multilateral OCDE/Consejo de Europa sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal"- MAAC, por sus siglas en inglés, creado en 1988 se modificó (Protocolo de modificación para su universalización y actualización de 2011) para que reflejara el estándar moderno sobre intercambio de información con fines fiscales y para permitir que miembros no pertenecientes a la OCDE o al Consejo de Europa pudieran adherirse, lo que elevó su número de suscritos a más de 100 países. Tras tales ajustes, se manejaban cifras de recuperación de impuestos en los ejercicios 2012-2014 del orden de US\$ 703 millones en promedio (según el informe de progreso 2015 del Foro Global a partir de una encuesta entre 32 jurisdicciones). No obstante, las críticas y las demandas de por qué no se llegaba a acuerdos de intercambio automático se producían desde muchos años atrás. Las más importantes venían desde el sector de las ONGs, Tax Justice Network en particular, que reclamaba el intercambio automático desde el 2005 y lo reiteró en el 2012 a pesar de los avances que el intercambio a requerimiento iba logrando. *Vid.* Barreix *et al.*, 2016, p. 9. Actualmente, 137 países y jurisdicciones participan de la MAAC, quienes cooperan en la evaluación y recaudación de impuestos para el mejor funcionamiento de las leyes fiscales nacionales respetando los derechos de los contribuyentes. La cooperación es diversa y “abarca desde diferentes formas de intercambio hasta la recuperación de créditos fiscales extranjeros y la notificación de documentos. Cfr. [https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit\\_es.pdf](https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/MAAC-toolkit_es.pdf)

<sup>1456</sup> Básicamente se trata de que las instituciones financieras extranjeras (FFI) deben identificar y reportar información sobre cuentas de ciudadanos o personas estadounidenses al Internal Revenue Service (IRS) de

se decantaron por implementar alternativas de *withholding tax* en la fuente, excluyente de la obligación de comunicar la información <sup>1457</sup>. Mientras que otros buscaron alternativas para acceder a información de modo unilateral mediante otras fórmulas, como son las denominadas amnistías fiscales -entre ellos, España y Estados Unidos <sup>1458</sup>- buscando incentivar que se declaren y regularicen voluntariamente las rentas extranjeras y activos *off shore* (*Come Clean Initiatives*)<sup>1459</sup>.

La suma de críticas e iniciativas legislativas individuales se unieron a la necesidad de recursos acusada por los fiscos, por lo que se extendió una “percepción cultural de que la asimetría de información producto de la opacidad tributaria internacional genera un tratamiento desigual entre los ciudadanos (...) la falta de transparencia fiscal interpela a la economía abierta de mercado como sistema justo y hasta a la propia democracia

---

manera periódica o automática. De no hacerlo, las FFIs podrían en el futuro sufrir una retención tributaria de 30% sobre ciertos pagos de origen estadounidense que tuvieran a su favor. El Gobierno estadounidense también ofreció la suscripción de acuerdos (*Inter - Governmental Agreements - IGA*) con las Administraciones locales para el mejor funcionamiento de FATCA a cambio de información relevante procedente de los EEUU, pero no recíproco a lo solicitado. En efecto, los datos requeridos son muy amplios (datos en poder de bancos, compañías de seguros y otras entidades financieras) y referidos no solo a ciudadanos, pues el concepto que maneja de US person, comprende no solo a nacionales sino residentes y un número importante de entidades interpuestas o pantalla. Cfr. Barreix *et al*, p. 10. Hacia febrero de 2012, los EEUU ya tenía suscritos convenios con Alemania, Francia, Italia, Reino Unido, España, lo que muestra el avance en la implementación de esta novedosa y unilateral medida y la progresiva transformación que se iba logrando poco antes de que se anunciara el Plan BEPS. Una revisión más detallada sobre en qué consisten las normas FATCA se puede leer en Gil Soriano, 2012, pp. 59-65.

<sup>1457</sup> Incluso Suiza, un país conocido por su férrea protección al secreto bancario y que tenía una posición muy cerrada frente al intercambio de información, tuvo que flexibilizar su postura, accediendo a renegociar sus CDIs sin incluir la reserva al intercambio que antes usaba, comprometiéndose a responder a los requerimientos de los Estados con los que tuviera convenio (incluso en los casos en que no se le proporcione nombre o dirección postal sino otros indicios, o en casos excepcionales solo se le proporcione el número de cuenta bancaria) e incluso propuso efectuar una retención en la fuente para residentes en otros Estados y remitirlo a la Hacienda del país que se trate, pero sin revelar la identidad del contribuyente (García Novoa, 2015, p. 52). Esta nueva postura de Suiza se tradujo en el conocido Acuerdo Rubik, que buscando proteger su industria financiera -como se sabe fuertemente asociada al secreto bancario- y que implicaba, justamente, ceder ante la posibilidad de gravar las rentas generadas en Suiza a cambio de mantener el anonimato de las cuentas bancarias; así para los Estados que suscribieran dicho acuerdo se les ofrecía transferir lo recaudado, afectando rendimientos pasados como futuros, a menos que los titulares de las cuentas o valores opten por no tributar en Suiza y autoricen la comunicación de sus datos a su país de residencia. Por otro lado, la misma reserva al artículo 26 del MCOCDE para limitar el intercambio de información la realizaban Luxemburgo, Austria y Bélgica y también dejaron de hacerla, ello supuso un gran avance hacia el fin del secreto bancario a nivel global, pues las demás jurisdicciones ya no podían escudarse en la falta de reglas iguales (Barreix *et al.*, 2016, p. 6).

<sup>1458</sup> En el caso de Estados Unidos con el *Offshore Voluntary Disclosure Program* (OVDP), aprobado durante el gobierno del Presidente Barak Obama. Estas amnistías han permitido, además, que se recauden cifras importantes por rentas regularizadas: en Francia (un billón de euros); en Italia (cinco billones de euros); en Grecia (30 billones de euros), en España, con la regularización por cuentas suizas, 282 millones de euros, entre otros. Cfr. García Novoa, 2015, p. 52 nota a pie 7.

<sup>1459</sup> García Novoa, 2015, pp. 52-53

como régimen competente (Barreix et al, 2016, p. 17) . En efecto, la opacidad al servicio de quienes con mayores recursos pueden desplazar sus activos y beneficios para escapar de la tributación no podía dejar indiferentes a quienes, con capacidades económicas claramente menores, deben soportar el peso de la tributación sin alternativas. Ello en medio de una crisis global, llevó a exigir que se acabe con este sistema de privilegios fundado en la falta de transparencia, garantizándose la realización de los principios de justicia tributaria que pasan, necesaria y fundamentalmente por “la construcción de una cultura de la cooperación que coadyuve a superar los obstáculos que se oponen a un efectivo intercambio de datos a nivel internacional así como la consecución de la progresiva uniformación de los mismos”<sup>1460</sup>.

Todas estas circunstancias empujaron a que se concibiera y aceptara sin condicionamientos y de modo casi generalizado que el nuevo estándar en materia de transparencia tenía que ser el intercambio automático<sup>1461</sup>, cuestión que fue ratificada por el Foro Global, en su reunión de Berlín de octubre del 2014 en la que decidieron elevar la transparencia fiscal a un nivel superior y aplicar la nueva norma sobre Intercambio Automático de Información (AEOI, por sus siglas en inglés)<sup>1462</sup> para 2017 o fines 2018 <sup>1463</sup>, superando, de ese modo, las antiguas reticencias para la cooperación internacional.

Ahora bien, la Acción 5 también tiene como antecedente la Directiva (EU) 2011/16 sobre cooperación administrativa (DAC), de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, que derogó la Directiva 77/799/CEE, y que estableció el nuevo marco normativo comunitario en materia de

---

<sup>1460</sup> Sánchez López, Ma. Esther. (2016b). La iniciativa BEPS a la luz de las perspectivas abiertas por el intercambio automático de información, En García-Herrero Blanco, Cristina (coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC, N° 15/2016, pp. 142.

<sup>1461</sup> El intercambio automático al interior de la UE había sido introducido con la Directiva 2003/48/CE, del Consejo, de 3 de junio de 2003, en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, pero solo con este campo de aplicación. Esta directiva fue derogada por la Directiva (UE) 2015/2060 del Consejo de 10 de noviembre de 2015, dado que tras la aprobación de la DAC (2011/16), el sistema de intercambio de información que articulaba la Directiva del ahorro dejó de ser necesario al quedar comprendido por el nuevo intercambio automático de la DAC.

<sup>1462</sup> En 2014, se produce un gran avance en relación a la transparencia fiscal internacional, con la aprobación de la *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters* (Norma de intercambio automático de información financiera en materia fiscal). OCDE, (2014b), *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters* (Norma de intercambio automático de información financiera en materia fiscal). Paris: OCDE Publishing. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

<sup>1463</sup> Cfr. <https://www.oecd.org/tax/transparency/berlin-statement-of-outcomes-es.pdf>.

asistencia mutua y cooperación entre los Estados miembros para intercambiar información tributaria, así como estableció procedimientos de cooperación entre los Estados miembros y la Comisión. La DAC, fue modificada en el 2014, ya con posterioridad al lanzamiento del Plan BEPS, mediante la Directiva 2014/107/UE, de 9 de diciembre de 2014, en lo se refiere a la obligatoriedad del intercambio automático de información en el ámbito de la fiscalidad<sup>1464</sup>. Pero más concretamente, la Acción 5 impacta en la siguiente Directiva (EU) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015 (DAC 3)<sup>1465</sup>, que estableció el intercambio automático de acuerdos previos con efecto transfronterizo y de acuerdos previos sobre precios de transferencia, que son materia que es abordada por el Plan BEPS.

En medio de ese escenario de transformaciones y avances hacia una demandada mayor transparencia del sistema fiscalidad internacional, el Plan BEPS no vino sino a sumarse y apoyar la instalación del nuevo estándar de intercambio automático. En ese sentido, como ha sido dicho, los objetivos de la Acción 5 se centraron en “la instauración de sistemas estandarizados y coordinados de intercambio automático de información frente a la ‘esquizofrenia procedimental’ (...) existente” (Sánchez López, 2016b, p. 141)

La Acción 5 del Plan BEPS propone, en esa línea, que el intercambio de información en materia tributaria pase a ser obligatorio sin necesidad de requerimiento previo de otro

---

<sup>1464</sup> Esta nueva Directiva es producto del pedido del G-20 a la OCDE para elaborar una única norma de intercambio automático de información fiscal a raíz de la adaptación a las normas de FATCA, y para que los Estados miembros exijan a sus instituciones financieras para que apliquen normas para la comunicación de información que sean compatibles con el estándar común de comunicación de información de la OCDE.

<sup>1465</sup> La Directiva (EU) 2011/16 sobre cooperación administrativa (DAC), ha sido materia de diversas modificaciones. En esta parte solo nos hemos referidos a estas dos, que son las que coinciden con el periodo en el que se presenta el Plan de Acciones BEPS y los Informes finales (2015). En los años siguientes se aprobaron la Directiva (UE) 2016/881, de 25 de mayo de 2016 (*4th Directive on Administrative Cooperation* DAC-4), dirigida sobre todo a la información relativa a las empresas multinacionales en relación con su estructura, su política en materia de precios de transferencia e información sobre operaciones dentro y fuera de la UE, que son necesarias para que las Administraciones tributarias puedan luchar contra las prácticas perniciosas; incluye también información que debe ser incluida en los informes país por país, entre otros. A fines de ese mismo año, se aprobó la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo, de 6 de diciembre de 2016, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales. En el 2018, se aprobó la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, (DAC 6) que se dirige a regular la obligación de comunicar los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal (vinculada con la Acción 12) y, finalmente, en el año 2021 la Directiva (UE) 2021/514 Del Consejo, de 22 de marzo de 2021, que incorpora nuevas normas para mejorar la cooperación administrativa para enfrentar los retos que plantea la economía de plataformas digitales, aplicables a partir de 2023. Esta nueva Directiva (DAC 7) establece la obligación para los operadores de plataformas digitales de comunicar los ingresos obtenidos por los vendedores en sus plataformas, y que los Estados miembros intercambien automáticamente esta información.

u otros Estados cuando se trate de acuerdos tributarios (*tax rulings*) o consultas, que pueden ocasionar un tratamiento fiscal distinto y situaciones de doble no imposición<sup>1466</sup>. Adicionalmente, se propusieron una serie de buenas prácticas para reforzar la transparencia en cualquier tipo de acuerdo con la Administración tributaria<sup>1467</sup>.

Los acuerdos específicos entre Administraciones tributarias y contribuyentes (*tax rulings*) no son necesariamente herramientas perjudiciales en los sistemas tributarios, cumplen funciones útiles como ofrecer seguridad y predictibilidad para ambas partes y, por tanto, ayudan a reducir los índices litigiosidad. Sin embargo, es indudable que aportan opacidad al sistema, por lo que los problemas de la falta de transparencia que se vinculan a estos acuerdos ha llevado a que se les considere dentro de las prácticas potencialmente lesivas. Como este tipo de acuerdos pueden revestir distintas formas, la Acción 5 especifica cuáles son comprendidas.

Así, el marco de referencia sobre este tipo de decisiones administrativas que se aprueben en relación a contribuyentes específicos (*taxpayer-specific rulings*)<sup>1468</sup>, establece seis categorías, aunque, como debe quedar claro, no significa que de por sí estos tipos de acuerdos sean preferenciales o propicien BEPS. Estos son

- (i) acuerdos relativos a la aplicación de regímenes fiscales preferenciales; (ii) acuerdos previos sobre valoración de precios de transferencia (APA) de carácter unilateral y transfronterizo u otros acuerdos fiscales unilaterales en el mismo ámbito; (iii) acuerdos concediendo un ajuste a la baja de los beneficios; (iv) acuerdos relativos a establecimientos permanentes (EP); (v) acuerdos en materia de sociedades «canalizadoras de rentas» (tipo conduit); y (vi) cualquier

---

<sup>1466</sup> En este aspecto es importante destacar lo señalado por Brauner (2014a) acerca los objetivos del Plan BEPS frente a otras iniciativas paralelas relacionadas con intercambio de información. Para el autor el Plan BEPS se ocupa principalmente de las normas tributarias sustantivas, a diferencia, por ejemplo, del Foro Global sobre Transparencia e intercambio de información con fines fiscales cuyo objetivo es “facilitar un flujo de información unidimensional” y sin tocar aspectos vinculados a la distribución de la competencia tributaria de los Estados. En ese sentido, a su juicio, los éxitos del Foro Global no necesariamente pueden ser fácilmente replicados por la implementación de las Acciones BEPS. *Vid.* Brauner, 2014a, p. 13

<sup>1467</sup> Las buenas prácticas que plantea la Acción 5 están relacionadas con: la identificación adelantada de las normas y procedimientos que regulan estos acuerdos específicos (aplicabilidad, bases para la denegación, efectos legales de su obtención, estructura de la tarifa, de ser aplicable, etc.); los plazos (periodo fijo y revisión antes de ser prorrogados); su publicación y fácil acceso a otras administraciones así como una breve descripción en lenguaje OCDE; entre otras (OCDE, 2016, p. 61-63).

<sup>1468</sup> No se encuentran comprendidos dentro del estándar de intercambio espontáneo previsto por la Acción 5, los *rulings* generales que suponen criterios administrativos genéricos (los que, además, son normalmente publicados). Tampoco incluye acuerdos que pudieran producirse dentro de un procedimiento inspector con un contribuyente salvo que se hiciera referencia al tratamiento de beneficios futuros. OCDE, 2016, pp. 52-53.

otro tipo de acuerdos que el Foro considere en el futuro que podrían conllevar un riesgo de prácticas elusivas BEPS ante la ausencia de intercambio de información (OCDE, 2015a, p. 22).

Respecto de cualquiera de estas seis categorías, se prevé como regla general, que el intercambio de información se realice con los países de residencia de todas las partes vinculadas con quienes el contribuyente efectúe una transacción para la cual se le concede el acuerdo, o cuando origine una renta para las partes vinculadas que se benefician de un trato fiscal preferencial. El intercambio también debe producirse con el país de residencia de la compañía matriz dominante y compañía matriz inmediata, cuando se trata de acuerdos referidos a EPs (OCDE, 2016, p. 56)<sup>1469</sup>.

Ahora bien, al tratarse de un estándar mínimo dentro del Plan BEPS, los Estados como parte del MI acceden al proceso de revisión y monitoreo para su implementación adecuada<sup>1470</sup> y seguimiento del estándar (denominado como “marco de transparencia”) que está a cargo del FPDF, labor que se ha venido realizando anualmente y con regularidad desde el año 2016<sup>1471</sup>.

El balance sobre los resultados que se han ido obteniendo por la implementación de la Acción 5 en lo que se refiere a la mejora de la transparencia es, sin duda positivo. No solo por el número de jurisdicciones que ya han pasado por la revisión y seguimiento para el cumplimiento del marco de transparencia, sino por las mejoras en los procedimientos y normativa a aplicar para la fluidez de los intercambios automáticos. En ello, el trabajo del FPDF se ha mantenido comprometido.

---

<sup>1469</sup> Es de notar que el intercambio de información estandarizado también se aplicando para los territorios con nula o baja tributación, en los mismos términos y similares formatos. Hasta marzo de 2021, ya eran 12 jurisdicciones las participantes (Anguila, Bahamas, Bahrein, Barbados, Bermuda, Islas Vírgenes Británicas, Islas Caimán, Guernsey, Isla de Man, Jersey, Islas Turcas y Caicos, Emiratos Árabes Unidos). Cfr. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

<sup>1470</sup> En el 2016, el primer informe anual de revisión por pares sobre el cumplimiento del marco de transparencia cubre las jurisdicciones que participaron en el Proyecto BEPS antes de la creación del Marco Inclusivo. La segunda revisión anual se produjo durante el 2017 y cubrió 92 jurisdicciones. En el 2018 se realizó la tercera revisión anual que involucró a 112 jurisdicciones. La cuarta revisión anual se desarrolló en 2019 y cubrió 124 jurisdicciones. *Vid.* <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

<sup>1471</sup> En febrero de 2021, se publicaron los nuevos Términos de referencia y la metodología para las revisiones por pares del marco de transparencia para los años 2021-2025, aprobados por el MI, con nuevas especificaciones para el proceso de recopilación e intercambio de información, la confidencialidad y las estadísticas que se realizan con ella, entre otras disposiciones complementarias. *Vid.* <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action5/>

Ahora bien, no han faltado voces que ante la necesidad de mayor transparencia que se demanda con la Acción 5, hayan criticado que se pudiera estar generando un incremento de la inseguridad jurídica (Arribas *et al.*, 2017) y que no se haya abordado de manera concreta cómo esta Acción aporta directamente en los objetivos de todo el Plan BEPS<sup>1472</sup>. Sobre el primer punto, es de recordar lo señalado por Brauner (2014a) acerca de la regulación unidireccional que se hace de la transparencia, dirigida a satisfacer las demandas de los fiscos mas sin considerar la información que debiera estar a disposición de los contribuyentes. A ello se suma, la seguridad para los contribuyentes respecto del trato que recibe su información y las garantías que son necesarias de ofrecer habida cuenta del incremento de datos que poseen las Administraciones, por lo que se discute en nuestros días incluso los temas referidos a la tecnología que se usa, para ajustar el régimen jurídico aplicable para que existan mecanismos de publicidad y transparencia que también permitan a los contribuyentes acceder y controlar el tratamiento que se da a su información<sup>1473</sup>.

### **5.3.6 Acción 6: Impedir la utilización abusiva de los convenios para evitar la doble imposición.**

En el campo del Derecho tributario internacional, la figura más común de la elusión está constituida, probablemente, por la posibilidad de usar de una forma abusiva los Convenios para evitar la doble imposición (CDI) que los Estados suscriben de modo bilateral<sup>1474</sup>.

---

<sup>1472</sup> Arribas *et al.*, p. 160. Schoueri (2015) también cuestiona, en general, la aproximación, que se dice holística, que se le ha dado al problema de la transparencia en la fiscalidad internacional mediante diversas acciones BEPS (acciones 12, 13 y 14) pues la considera unidireccional al privilegiar el acceso a la información para las Administraciones tributarias mas no a la inversa. *Vid.* Schoueri, L. (2015). *Transparency Under the BEPS Plan: What Holistic Approach?*, Kluwer International Tax Blog, June 24 2015, <http://kluwertaxblog.com/2015/06/24/13300/>

<sup>1473</sup> Ver al respecto, Olivares, Bernardo D. (2020). Transparencia y aplicaciones Informáticas en la Administración Tributaria. En *Crónica Tributaria*, N° 174, pp. 89-111. La desconfianza acerca del tratamiento que las Administraciones tributarias pueden dar a los datos que reciben de los contribuyentes es una de las razones para la reticencia mostrada por las multinacionales para compartir datos sobre sus actividades internacionales que temen pueda llegar a mano de su competencia. *Vid.* Domínguez, E. M. (2016). El «Registro Fiscal R. S. E.» y la exigencia de información Tributaria en el Balance Social. En *Revista del Centro de Interamericano de Investigaciones Tributarias (CIAT)*, N° 41, pp. 33- 52.

<sup>1474</sup> Con un concepto amplio de abuso de los convenios, el Plan BEPS ha entendido que este es la principal fuente para construir operaciones de elusión internacional y, concretamente, en la forma de alcanzar beneficios de un CDI para situaciones no previstas. “*Action Item 6 of the Action Plan identifies treaty abuse (particularly, treaty shopping) as a principal source of concern because it enables taxpayers to gain access to tax treaty benefits in situations where the benefits were not intended*”. Lippert, Tyler H. (2017). OCDE Base Erosion & Profit Shifting: Action Item 6. En *Northwestern Journal of International Law & Business*,

Los CDI establecen que los residentes en cada uno de los Estados contratantes son los sujetos a quienes resulta de aplicación el marco jurídico derivado de dicho convenio<sup>1475</sup>. El uso de modo abusivo de los CDI se produce<sup>1476</sup>, en ese sentido, cuando los sujetos persiguen beneficios a los que no tienen derecho: se abusa de la norma del CDI y se evita la aplicación de una norma doméstica y para ello se crean situaciones o personas interpuestas con el fin de eliminar o reducir la afectación tributaria con la consecuente alteración de los objetivos que tenían los Estados al firmar el CDI<sup>1477</sup>.

La obtención de ventajas tributarias indebidas mediante la utilización de un CDI (denominado como *treaty shopping*, compra de tratado o abuso de convenios) ha mantenido alerta a los Estados desde hace años<sup>1478</sup>. Los Estados son conscientes de que el marco tributario que negocian puede generar interés por elegir una de sus jurisdicciones con el único propósito de beneficiarse del CDI en situaciones para las cuales estos no se

---

Nº 37, p. 539. En el Plan BEPS, se especifica que: “La interposición de terceros países en el marco bilateral establecido por los firmantes de un convenio ha propiciado el desarrollo de estructuras tales como establecimientos de empresas extranjeras de baja imposición, sociedades instrumentales, y el desplazamiento artificioso de ingresos a través de precios de transferencia” (OCDE, 2013b, p. 21), por lo que estas interacciones entre los diferentes ordenamientos facilitan figuras BEPS sustentadas en los abusos de convenios.

<sup>1475</sup> El primer CDI de la historia fue suscrito entre el Reino Unido y Suiza en el año 1872. *Vid.* Sunita Jogarajan. (2012). The Conclusion and Termination of the “First” Double Taxation Treaty. En *British Tax Review*, Nº 3, pp. 283-306, citado por Lippert, 2017, p. 543.

<sup>1476</sup> Explica Tarsitano (2010) que en estos casos se aprecia una equivalencia entre el concepto de elusión y el de abuso pues “el abuso de la norma –del tratado y la nacional que se evita- es el medio que consuma el resultado elusivo”. Tarsitano, Alberto. (2010). El abuso de tratados para evitar la doble imposición. En *Derecho Tributario Global*, Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, Nº 1, p. 200.

<sup>1477</sup> El abuso de los convenios se diferencia, también, según tenga carácter subjetivo u objetivo. En el primer caso los sujetos demandan la aplicación de un CDI al que no tenía derecho (*treaty shopping*). En el segundo caso de abuso objetivo (*rule shopping*) no se busca la aplicación del CDI sino que el abuso se produce respecto de las mismas normas del convenio (se busca que se aplique una norma más favorable tributariamente escapando a otra del mismo CDI).

<sup>1478</sup> Es conocido el caso *Aiken Industries Inc. vs. Commissioner*, 56 Tax Court 925 del año 1971, que constituye la primera jurisprudencia en los EE.UU. mediante la que se condenó una situación de *treaty shopping*, desconociéndose la aplicación del tratado con Honduras y decidiéndose por establecer que el pago de los intereses discutidos en el caso se hizo a favor de un residente en las Bahamas, fundamentándose en la calidad de *beneficiario efectivo* de tales intereses. *Vid.* De Broe, Luc. (2008). *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Vol. 14 in Doctoral Series, Amsterdam: IBFD, pp. 424-425.

contemplaban<sup>1479</sup>, por lo que tales acuerdos incluyen cláusulas específicas<sup>1480</sup> para negar su aplicación en los casos en los que se comprobara un uso fraudulento<sup>1481</sup>. Este tipo de medidas o cláusulas, sin embargo “solo ha rendido frutos parciales”, explica Taristano (2010).

Lo cierto es que se reconoce que el *treaty shopping* es una práctica ilegítima que subvierte el orden de las cosas y que pone en clara evidencia que las empresas que se constituyen en una jurisdicción o los negocios que los contribuyentes llevan a cabo en ella, solo buscan los beneficios de un CDI existente para eludir una norma de derecho interno, pues de lo contrario no se hubieran realizado.

Como reacción a estas situaciones de abuso, la Acción 6 del Plan BEPS se viene a sumar a anteriores propuestas de la propia OCDE que ya previamente había abordado

---

<sup>1479</sup> El *treaty shopping* se consigue por diversas vías dependiendo, entre otras cosas, de la naturaleza de las rentas a las que se quiere beneficiar indebidamente del CDI. Lo que resulta común es que para concretar este abuso se requiera de una persona o una empresa interpuesta (*conduit companie* o también denominadas como “*shell companie*” o “*letterbox companie*”), que justamente se ubica en el país que se ha elegido por tener el CDI. Al respecto, se puede revisar Pistone, Pasquale. (2003). El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal. En Uckmar, V. (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Bogotá: Temis, p. 123 y ss. Ahora bien, propiamente, las fórmulas para acometer un *treaty shopping* pueden ser diversas; destaca el *direct conduit* para conseguir no tributar en el Estado de la residencia y utilizar para ello a una sociedad instrumental en otra jurisdicción; y, el *stepping stone conduits* cuando para disminuir la tributación de la empresa instrumental en su país de residencia se compensan con gastos de otras empresas residentes en terceros Estados, se erosiona así la base imponible evitando que las rentas del país de la fuente tributen en el país de la empresa instrumental. Cfr. Pachón Luna, Andrés. (2011). El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia. En *Revista de Derecho Fiscal de la Universidad de Externado*, N° 5, p. 105.

<sup>1480</sup> Como la inclusión de una definición de “beneficiario efectivo” de las rentas por dividendos, intereses o regalías; cláusulas con limitaciones a los beneficios en casos en el objetivo principal haya sido obtener ventajas del CDI; normas en los casos de empresas vinculadas; etc.

<sup>1481</sup> No era usual que en los CDI se incorpore una cláusula general antiabuso del tratado. En los Comentarios al Modelo ONU se sugiere la incorporación de una cláusula cuyo tenor sería: “Los beneficios otorgados por este Tratado no serán acordados cuando pueda ser razonablemente considerado que el principal propósito para la realización de transacciones o contratos ha sido obtener tales beneficios y la obtención de tales beneficios bajo dichas circunstancias resultaría contraria al objeto y propósito de las cláusulas de este tratado” (punto 36 del Informe del Subcomité de Expertos sobre “Uso Impropio de Tratados” de la ONU sometido al Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en materia fiscal de fecha 17 de octubre de 2008, citado por Tarsitano, 2010, p. 210). Se ha discutido sobre la conveniencia de incorporar una cláusula de este estilo o dejar estos asuntos para que sean resueltos a partir de la aplicación de las GAAR domésticas. El asunto de la compatibilidad de las GAAR con los CDI es la postura mayoritaria y es también la postura de los Comentarios al Modelo OCDE (*Vid.* Comentarios al artículo 1 del año 2003, específicamente el párrafo 22 y 22.1 y 22.2). Sobre las diferentes herramientas que pueden usar los Estados para solventar los casos en los que se abusa de los CDI (*substance over form doctrine*, expediente de fraude de ley o abuso de derecho, se puede revisar Dorom, Herman. (2002). *Taxing Portfolio Income in Global Financial Markets. A positive and normative exploration of possible solutions*. Vol. 2 in Doctoral Series. Amsterdam: IBFD, pp. 211-216.

esta cuestión<sup>1482</sup>, proponiéndose la adopción de estándares mínimos contra las figuras de abuso de convenios, y algunos ajustes al modelo de CDI de la OCDE así como recomendaciones de política fiscal para los Estados al momento de suscribir CDIs<sup>1483</sup>. El Informe Final de esta Acción fue presentado el 5 de octubre de 2015, sustituyendo la primera versión de septiembre de 2014 (*Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances*). En el Informe Preliminar del 2014 ya se sugería cambios al Modelo OCDE y la incorporación de una cláusula general anti-abuso en los ordenamientos internos que se basara en el test del propósito principal de las operaciones realizadas como medio para establecer si existía abuso del convenio<sup>1484</sup>.

En esa línea, la implementación de esta Acción 6, en concreto, supone que los Estados puedan adoptar en sus ordenamientos internos una cláusula de salvaguarda (*saving clause*) para premunirse de la posibilidad de inaplicar unilateralmente el CDI en los casos

---

<sup>1482</sup> En los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE del año 2003, se incluye en los comentarios al artículo 1, el párrafo 7 “Uso indebido del Convenio” con el cual se hace una precisión en el sentido que la suscripción de los CDI tiene como objeto eliminar la doble imposición internacional y prevenir la elusión y evasión fiscales. A continuación en el párrafo 9.5 se señala que no se debe conceder los beneficios del CDI cuando uno de los principales objetivos de la realización de las operaciones es conseguir una posición fiscal y un tratamiento fiscal más provechosos, y “conseguir ese tratamiento fiscal más favorable en dichas circunstancias sea contrario al objeto y propósito de las disposiciones en cuestión.” Este párrafo contiene lo que había sido considerado como el “*guiding principle*” para los casos de abuso de CDI, sin embargo, se criticaba el hecho que no contribuyera a definir de modo concreto cuáles conductas son abusivas, ni estableciera un estándar común de abuso. Esta misma demanda se ha hecho al desarrollo de la Acción del Plan BEPS para permitir una identificación común de las situaciones de abuso y de cara a que la Acción 6 pueda convertirse en un proyecto coherente, que aporte certeza y seguridad jurídica. Cfr. García Novoa, 2015, p. 68 y Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014, p. 98. Antes de la Acción 6, los comentarios al art. 1 del MOCDE ya incluían la posibilidad de incluir “cláusulas de transparencia, tránsito y sujeción efectiva, así como el uso del beneficiario efectivo como mecanismo indirecto de lucha contra el abuso de convenio” (García Novoa, 2015, p. 68).

<sup>1483</sup> “*ACTION 6, Prevent treaty abuse: Develop model treaty provisions and recommendations regarding the design of domestic rules to prevent the granting of treaty benefits in inappropriate circumstances. Work will also be done to clarify that tax treaties are not intended to be used to generate double non-taxation and to identify the tax policy considerations that, in general, countries should consider before deciding to enter into a tax treaty with another country. The work will be co-ordinated with the work on hybrids*” OECD (2015f). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*, p. 13. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

<sup>1484</sup> Tras la publicación de este informe preliminar de 2014, se publicaron dos borradores para discusión: el primero, *Follow-up Work on BEPS Action 6: Preventing Treaty Abuse (Discussion Draft)* de 21 de noviembre de 2014; y el 21 de mayo de 2015, el segundo borrador para discusión “*Revised Discussion Draft on BEPS Action 6 (Prevent Treaty Abuse)*”. Con posterioridad a la publicación del Informe Final se han presentado otros documentos sobre la Acción 6 pues en el Informe Final, se reconoció la necesidad de que algunos temas sigan siendo materia de discusión, dejándose como tarea pendientes, por ejemplo las materias relativas a la aplicación de los CDI a los casos de Fondos de Inversión, en enero de 2016 el *Follow-up work on the interaction between the Treaty Provisions of the Report on BEPS Action 6 and the Treaty entitlement of non-CIV Funds*.

en que las condiciones para su aplicación se aprecien como abusivas<sup>1485</sup>. Asimismo, se ofrece la alternativa de incluir en los convenios este tipo de cláusulas de prevención del abuso bajo la fórmula del análisis del propósito principal de las operaciones realizadas (PPT, por sus siglas en inglés “*principal purpose test*”)<sup>1486</sup> así como en la de limitación de beneficios (LOB, por sus siglas en inglés, “*limitations of benefits*”)<sup>1487-1488</sup>.

En sus recomendaciones, la Acción 6 distingue entre las situaciones de abuso que pueden producirse porque los sujetos intentan burlar o sobrepasar los límites que impone el CDI (afectación directa a la norma del convenio) o cuando los sujetos buscan eludir una norma interna usando para ello un beneficio otorgado por el CDI. En este último caso, el Informe alude a las interacciones posibles entre cláusulas antiabuso internas (GAAR) o doctrinas jurisprudenciales antiabuso y los CDI, decantándose por una clara posición a favor de que la inexistencia de tal conflicto y recomendando, más bien, que los Estados respeten las disposiciones del CDI en los casos que no haya evidencia clara de que se está abusando del convenio<sup>1489</sup>.

---

<sup>1485</sup> El Informe Final reafirma el derecho de los Estados a gravar a sus residentes. Así se encarga la revisión del Modelo OCDE para incluir esta cláusula de salvaguardia al estilo del CDI de los EEUU (es decir, permitiendo que los Estados puedan gravar a sus residentes sin tener en cuenta las disposiciones del CDI, con la excepción de los casos en que dichas normas del CDI también apliquen concretamente a sus residentes). En esta línea, también se admite la posibilidad de que los Estados apliquen “*exit taxes*” para los casos en los que algunos residentes de un Estado dejen de serlo. La imposición de salida o “impuestos a la emigración” se usan como medidas protectoras o para prevenir la evasión fiscal, y, en definitiva, permiten a los Estados mantener su poder de imposición sobre determinadas riquezas a las que ya no alcanzarían por el cambio de residencia del contribuyente. Cfr. Ribes Ribes, Aurora. (2014). *Los impuestos de salida*. Valencia: Tirant lo Blanch, pp. 29-30. También de la misma autora: Un nuevo *exit tax* en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF. En *Crónica Tributaria*, N° 154/2015, pp. 119-138.

<sup>1486</sup> Sobre los problemas que plantea la Acción 6 al recomendar aplicar una cláusula de esta naturaleza de norma antibuso PPT, de tradición anglosajona, y su compatibilidad con la línea jurisprudencial y el derecho comunitario se puede revisar Delgado Pacheco, Abelardo. (2016). Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS. En Cristina García-Herrera Blanco. *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Doc. N° 15/2016*. Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>1487</sup> El compromiso de los países estriba en adoptar este estándar mínimo incluyendo en sus CDI las cláusulas PPT o LOB de modo combinado; o únicamente la cláusula PPT o únicamente la LOB, además de incorporar cláusulas específicas de tipo beneficiario efectivo, de transparencia, de exclusión, entre otras.

<sup>1488</sup> En esta parte se ha adoptado el modelo de CDI de EEUU que contempla un test preventivo de idoneidad de una sociedad que quiera ser beneficiaria de un convenio con Estados Unidos, desde que la idea detrás de esta salvaguarda es que el CDI está firmado con un país en concreto y no con cualquier país del mundo (García Novoa, 2015, p. 68). Ver, también, Lippert, 2017, pp. 548-553. Sobre este tipo de cláusulas de limitación de beneficios se ha apuntado que aporta la ventaja de ofrecer un listado de “*safe harbors*” y en esa medida contribuyen a dar seguridad jurídica, pero como contrapartida suelen favorecer más a las grandes empresas y no son fáciles de aplicar por las Administraciones tributarias. Cfr. Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014, p. 98.

<sup>1489</sup> Cfr. Díaz, S. y Cubas de, T. (2016). LA Acción 6 del Plan BEPS y la Recomendación de la Comisión sobre abuso de Convenios fiscales. E&Y Abogados, Nota técnica, febrero de 2016, p. 13. Estas mismas

También se incluye una reformulación al preámbulo del MCOCDE con el propósito de precisar que los CDI existen con el propósito de paliar los problemas de la doble imposición y, ello es lo importante, no buscan permitir o crear oportunidades para que se produzca una “doble no imposición”, por lo que los países se comprometen a prevenir el abuso de estos tratados y el uso fórmulas trasladen las rentas hacia las jurisdicciones en las que los convenios conceden más beneficios.

Finalmente se incluyen recomendaciones de política fiscal a ser tomadas en cuenta por los Estados al momento de suscribir sus CDI. Estas están relacionadas a la posibilidad de incluir una definición de lo que son los regímenes fiscales especiales, modificándose el artículo 3 del MCOCDE, y añadiendo la inaplicación en los casos de intereses, regalías y cánones cuando en el Estado de residencia se goce de un régimen especial. Y otra modificación apuntaría a que el Estado fuente pueda dejar sin efecto algunas cláusulas relativas a rentas pasivas (dividendos, intereses, regalías y cánones) si el otro Estado modificara su legislación interna.

En Europa, como parte del “Paquete Anti-Evasión Fiscal 2016” se aprobó la Recomendación de la Unión Europea para instar a los Estados a incluir en sus CDI o por medio del Instrumento Multilateral la cláusula PPT propuesta como estándar mínimo por el Plan BEPS, así como también que siguiendo la línea marcada por la jurisprudencia del TJUE sobre prácticas fiscales abusivas, para que la aludida cláusula antiabuso resulte compatible con el derecho de la UE. Principalmente, en este último caso para excluir la aplicación de la cláusula PPT en los casos en los que, ciertamente, no se trate de operaciones que reflejen operaciones auténticas.

La Acción 6 ha supuesto, pues, una suma de recomendaciones, modificaciones y reglas para afrontar diversas formas de abuso de los tratados. Estas medidas son parte de los cambios propuestos por el Instrumento Multilateral (Acción 15) por lo que para los Estados que lo han suscrito está resultando más sencillo su adecuación a estos nuevos

---

autoras comentan el caso en España, de “la sentencia del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2015 (rec. 3346/2014) donde la Administración tributaria regularizó una operación transfronteriza, en el contexto de los CDIs de España con Irlanda y Hungría, con arreglo a la cláusula anti-simulación de la LGT, acreditando la artificiosidad de las operaciones intragrupo a partir de una operativa económica contraria a la lógica empresarial y de la falta de estructura empresarial, esto es, con arreglo a los tests de razones ecomerciales sustantivas y de sustancia económica” (p. 17). Ello indica pues que no es ni será extraño que, en adelante, se presenten más situaciones como esta que puedan dilucidar los tribunales nacionales.

estándares<sup>1490</sup>. En efecto, de cara a la implementación del estándar mínimo y otras medidas relacionadas con la red de convenios que los Estados tienen suscritos, en el marco BEPS se propuso la suscripción del denominado Instrumento Multilateral para que puedan ser modificados los CDIs bilaterales vigentes<sup>1491</sup>.

Ahora bien, como ha sido señalado por la doctrina, los esfuerzos del Plan BEPS por establecer medidas que detengan el avance del abuso de convenios y especialmente del *treaty shopping* son destacables y constituyen un avance importante en la concepción de un sistema de fiscalidad internacional que no se base en acuerdos bilaterales sino que transite hacia una multilateralidad más fortalecida, coherente y que no propicie espacios para la elusión tributaria. Sin embargo, al menos en lo que respecta a la Acción 6 las medidas parecen insuficientes. Desde luego es un logro el número de países que han logrado involucrarse con esta Acción, en particular gracias a la suscripción del Instrumento Multilateral pero también es cierto que ello refleja el deseo de los Estados de contar con un estándar mínimo de lucha contra el abuso de convenios (Lippert, 2017), mas el camino hacia el logro concreto de disminución del *treaty shopping* no puede confiarse, como es obvio, a la sola implementación de ajustes al CDI sino que implicará, además, poder conseguir en el plano aplicativo de este y de sus interacciones con la normativa interna, verdaderas acciones que detengan y desincentiven estas formas de elusión internacional.

### **5.3.7 Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente.**

El concepto de establecimiento permanente es, en el Derecho Tributario Internacional, el núcleo o unidad central a partir del cual los Estados se atribuyen

---

<sup>1490</sup> La implementación del estándar mínimo de la Acción 6 está sujeta a un proceso de revisión por pares, las cuales han sido llevadas a cabo durante los años 2018, 2019 y 2020 bajo los procedimientos establecidos en los Documentos de revisión por pares de 2017. Esta metodología ha sido revisada en 2020 sobre la base de la experiencia obtenida (se hizo una publicación en abril de 2021). Los miembros del Marco Inclusivo sobre BEPS aprobaron estos Documentos de revisión por pares revisados de 2021. En el 2021 esta revisión por pares sigue en curso. Cfr. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action6/>

<sup>1491</sup> En efecto, el Instrumento se han incorporado diversos artículos con los estándares mínimos relacionados a la Acción 6 del Plan BEPS (artículo 6, objeto de un convenio y artículo 7, impedir el abuso de los convenios) y otros igualmente que continen los ajustes recomendados por esta Acción (artículo 4 entidades con doble residencia; artículo 8, dividendos; artículo 9, ganancias de capital derivadas de la venta de acciones en entidades cuyo valor proceda principalmente de la propiedad inmobiliaria; artículo 10, regla anti abuso para EP en terceros Estados y artículo 1, aplicación de un convenio para restringir el derecho de un Estado a gravar a sus propios residentes).

competencia para hacer tributar dentro de sus jurisdicciones a sujetos no residentes<sup>1492</sup>. La problemática de su definición y su alcance ante situaciones de producción de rentas que puede llegar a tener respuestas tan diversas que ha planteado diferentes dudas, conflictos<sup>1493</sup> y consecuentes ajustes para ir, progresivamente, adecuando, tanto la respuesta de la normativa interna como la prevista en los CDI<sup>1494</sup>. Lo cierto es que no ha existido, ni aun existe, consenso. Ni tan siquiera “en cuestiones tan básicas como los elementos centrales de su definición de EP” con los problemas de inseguridad jurídica que acarrea siendo, como es, un concepto básico de la fiscalidad internacional (Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014, p. 100).

En ese sentido, la definición del estatuto del establecimiento permanente en la regulación del Derecho tributario internacional es fundamental y clave para aportar certeza al sistema internacional, permitiendo a los Estados de la fuente el poder exigir los tributos a quienes hayan generado renta en su territorio así como contribuye a que quienes

---

<sup>1492</sup> Sobre el origen del concepto, explica Suberbiola (2017) que: “En su origen, cuando la Sociedad de las Naciones acuña el término, lo hace en un entorno económico muy territorializado en el que los intercambios internacionales de productos, servicios o mercancías son más bien escasos y se realizan a través de representantes comerciales. Años más tarde la OCDE hereda el concepto, introduciéndolo en el artículo 5 de sus modelos de convenio (MCOCDE) y adaptándolo a una coyuntura en la que se generaliza el comercio internacional.” Suberbiola G., Irune. (2017). El concepto de establecimiento permanente en la era postBEPS: recepción del mismo en la Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades y la Directiva Anti-abuso Tributario y su Propuesta de reforma. En García-Herrero Blanco, Cristina (coord.). *V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “El futuro del Impuesto sobre Sociedades”* (3ª. parte). Instituto de Estudios Fiscales, p. 55.

<sup>1493</sup> Dificultades y conflictos que obedecen a los problemas en la formulación del establecimiento permanente y las “continuas modificaciones y modulaciones de sus elementos esenciales a lo largo de la evolución del Modelo OCDE, que terminan configurando una noción deshilachada y carente de la suficiente claridad y coherencia interna como para constituir uno de las columnas basilares de la fiscalidad internacional moderna” (Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014, p. 101).

<sup>1494</sup> En el 2006, el Comité de Asuntos Fiscales aprobó el Informe sobre Atribución de beneficios a establecimientos permanentes; en julio del 2008 se aprobó el Informe sobre Nuevo enfoque autorizado de atribución de beneficios a establecimientos permanentes; ese mismo año se modificaron también los comentarios al MCOCDE en particular los comentarios del artículo 7.2 sobre criterios de atribución de renta a tener en cuenta por el Estado de residencia. También se introdujeron cambios al artículo 5, párrafos 42,11 a 42,48 sobre cláusula alternativa de tributación de servicios que permite gravar como si fuera establecimiento permanente cierta presencia física de personas en Estados en el que desarrollan un servicio. En el 2010, finalmente, se incorporó la posibilidad de establecer criterios “*profit split*” para incorporar de técnicas de distribución del beneficio. Cfr. García Novoa, 2015, pp. 69-70. A nivel europeo, el debate acerca de la precisión de los elementos para configurar un establecimiento permanente también ha estado especialmente presente desde que se discutía la conveniencia de establecer una Base Imponible consolidada común del Impuesto de sociedades - BICIS (propuesta de Directiva del 2011). Posteriormente, en el 2016 se retoma el proyecto de BICIS con la *Proposal for a Council Directive on Common Corporate Tax Base*, COM (2016) 685 final, Bruselas: Comisión Europea.

realicen actividades económicas desplazándose hacia otras jurisdicciones lo hagan bajo un marco de seguridad jurídica.

En efecto, como es sabido, el principio rector en el reparto de poder tributario en la fiscalidad internacional reposa en la residencia. Sin embargo, ha sido bien aceptado que se incorporen estándares para exceptuar dicha regla y reconocer que bajo ciertas circunstancias es factible determinar la existencia de un establecimiento permanente para permitirle al Estado de la fuente someterlo a tributación bajo las reglas que corresponden a sus residentes. La distribución del poder tributario entre los Estados, pues, se ha basado también en la idea de que las empresas extranjeras pueden tener una presencia relevante en un territorio como para permitirle a este Estado desplegar su poder de imposición<sup>1495</sup>.

Pues bien, los desajustes que las definiciones de establecimiento permanente han estado produciendo en el ordenamiento tributario internacional habían sido ya detectadas con anterioridad al debate BEPS<sup>1496</sup> y se han producido situaciones de abuso que han generado oportunidades para erosionar las bases imponibles y trasladar los beneficios. La Acción 7 se dirige a combatir tales prácticas, buscando:

desarrollar modificaciones en las definiciones de EP para impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP en relación a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, incluso mediante la utilización de mecanismos de comisionista y exenciones de actividad específica. Al trabajar en estas cuestiones, se abordarán también las relacionadas con la atribución de beneficios (OCDE, 2013b, p. 22).

El Informe final de la Acción 7 aborda, entonces, la problemática desde una revisión de los estándares sobre establecimiento permanente<sup>1497</sup> para hacer frente a las técnicas

---

<sup>1495</sup> OCDE, 2014a, pp. 42-43.

<sup>1496</sup> García Novoa (2015) comenta los casos en los que se produce una “reestructuración para convertir filiales con actividad sustancial en meras comisionistas”. Las filiales transformadas en “*contract manufacturer de bajo riesgo para otras entidades del grupo no residentes o como agentes promotoras de ventas de otras empresas del grupo retribuidas con comisiones, aunque tengan capacidad para vincular a la empresa matriz*” (p. 70). Las sentencias de Dell Noruega de 2 de diciembre de 2011 o Zimmer, del Conseil de Etat de Francia, de 31 de marzo de 2010, se pronunciaron en casos de este tipo con “curiosas interpretaciones”, mientras el “*spanish approach*” en el caso Roche del Tribunal Supremo de España de 12 de enero de 2012 ha supuesto un giro al considerar como establecimiento permanente al comisionista con capacidad de vinculación de facto a la casa central. Cfr. García Novoa, 2015, pp. 70-71.

<sup>1497</sup> Los estándares sobre establecimiento permanente (recogidos en el artículo 5 del MCOCDE) han girado en torno a dos ideas rectoras: que este se produce si hay un punto fijo de negocios o cuando hay una persona que actúa en representación de una empresa y puede suscribir contratos en su nombre; considerándose excepciones a ambos casos bajo la consideración que las actividades preparatorias o auxiliares. El estándar de lugar fijo de negocios ha sido compartido, también por la normativa europea. Así aparece definido el

empleadas por los sujetos para evitar el nexo fiscal con el país en donde se está generando la renta, reconociendo que la economía digital y el avance de las TICs las propician.

Las prácticas de elusión para evitar el nexo fiscal se centran, fundamentalmente, en abusar de las excepciones dadas a la definición de establecimiento permanente. Es por ello que en el Informe Final de la Acción 6, se dirige a mejorar los criterios para exceptuar de la tributación de establecimiento permanente y evitar su uso indebido en los casos de servicios (uso de contratos de comisión<sup>1498</sup>), contratos de construcción y servicios auxiliares<sup>1499</sup>. En suma, abordar esta problemática ponderando una razonable atribución de beneficios entre los Estados involucrados<sup>1500</sup> así como se promueve el uso de la cláusula antiabuso, propuesta por la Acción 6, para determinar los propósitos principales de las operaciones que puedan suponer un abuso de las normas sobre EP.

Así pues, el desafío planteado por la Acción 7 se dirige a mejorar la normativa para determinar cuándo se está a una presencia económica significativa que amerite darle el tratamiento de EP, modificándose los apartados 4, 5 y 6 del artículo 5 del MCOCDE, y se resumen en dos grandes cambios: el primero, ajusta la cláusula negativa de establecimiento permanente para actividades que tengan un carácter preparatorio o auxiliar para delimitar en qué casos no se les considerará como tales sino como auténticos

---

establecimiento permanente en la Directiva 2011/96/UE, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes. Esta definición se mantuvo en la modificación de 2014 operada por la Directiva 2014/86/UE. Y tal concepto fue más detallado en la Directiva del Consejo relativa a una Base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICIS), COM (2011) 121 final. En ese sentido, son considerados como EP los centros administrativos, las sucursales, oficinas, fábricas, talleres, minas, pozos de petróleo o de gas, cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales; agregándose para los proyectos de construcción la exigencia que su duración se prolongue por más de doce meses. Las excepciones a EP, están dadas para instalaciones de almacenamiento, lugares fijos de negocio con la única finalidad de comprar bienes o mercancías; y para las actividades consideradas preparatorias o auxiliares. Cfr. Suberbiola, 2017, pp. 58-59

<sup>1498</sup> Se produce el traslado indebido de los beneficios cuando el comisionista actúa en nombre propio pero por cuenta de una empresa extranjera: los beneficios se trasladan al país donde se realiza la venta aunque no se cuente con un EP. Ver nota 223 *supra*.

<sup>1499</sup> Las actividades auxiliares están exceptuadas del régimen de un EP. Pero para las multinaciones, algunas de estas actividades han dejado de ser auxiliares o preparatorias para convertirse en principales. Así, por ejemplo, los almacenes (entendidos como actividad auxiliar) se usan para escapar a la tributación en el país de la fuente a pesar de realizar actividades económicas y contar con personal, razones por las que debiera tratarse como EP.

<sup>1500</sup> La exigencia desde los denominados BRIC (Brasil, Rusia, India y China) para revisar la distribución de beneficios solo a partir del principio de residencia pasando a un criterio de “atribución razonable del beneficio”. *Vid.* García Novoa, 2015, p. 70.

establecimientos permanentes<sup>1501</sup> y, el segundo, la modificación en la definición del establecimiento permanente de agencia para incorporar la situación del comisionista que concluye contratos de modo rutinario sin que sean modificados por la empresa<sup>1502</sup>. Estos cambios en las definiciones de EP han sido incorporadas en el MCOCDE de 2017 así como en el Instrumento Multilateral (Parte IV, artículos 12 a 15<sup>1503</sup>) con lo cual los Estados que ya lo han suscrito han podido adoptar las medidas relacionadas a la implementación de los cambios relacionados con el establecimiento permanente. En el 2018, se aprobaron algunos ajustes a la Acción 7 mediante la Guía adicional sobre atribución de beneficios a los establecimientos permanentes, contenidos en el MCOCDE y relacionados con la atribución de beneficios en el caso de empresas públicas especialmente aquellas fuera del sector financiero, estableciéndose principios generales de alto nivel, que se consideran relevantes y aplicables para dicha atribución de beneficios<sup>1504\_1505</sup>.

Las propuestas de la Acción 7, sin embargo, no fueron consideradas suficientes. De un lado, porque se trata de recomendaciones y no representan un estándar mínimo, por lo que los Estados que suscriban el Instrumento Multilateral pueden (y de hecho lo han hecho) decidir no incluir la definición de establecimiento permanente<sup>1506</sup>. Por otro lado, porque los ajustes a la definición de EP que conlleva la Acción 7 no ofrecen solución y

---

<sup>1501</sup> OCDE. (2016c). Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, París: Éditions OCDE, pp. 26- 37. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>

<sup>1502</sup> Cfr. Romero Flor, L. M. y Campos Martínez, Y. A. (2019). Evolución del tradicional concepto de establecimiento permanente hacia una presencia económica y digital significativa. En *Nueva Fiscalidad. Monográfico Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, p. 48.

<sup>1503</sup> Artículo 12, acuerdos de comisión y estrategias similares; artículo 13, exenciones de actividades preparatorias o auxiliares; artículo 14, fragmentación de contratos y artículo 15, definición de personas estrechamente vinculadas a la empresa.

<sup>1504</sup> OECD. (2018c). *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, BEPS Action 7*. Disponible en [www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm)

<sup>1505</sup> Con esta modificación, también se incluyen ejemplos de situaciones relacionadas con estructuras de comisionista para la venta de bienes, ventas de publicidad en línea y estructura de adquisiciones.

<sup>1506</sup> El nivel de aceptación a las modificaciones al EP no ha sido muy alto según los datos de la OCDE al 2018. Así, para el concepto de EP agencia, la aceptación era de 17% sobre 1,246 convenios amparados por el Instrumento multilateral. La aceptación en el caso de la ampliación de la cláusula negativa para actividades auxiliares o preparatorias era de 22%. Datos de la OCDE en el Informe Preliminar *Tax Challenges Arising from Digitalisation* de 2018, pp. 94-95, citado por Romero Flor, L. M. y Campos Martínez, Y. A., 2019, p. 49, nota a pie 34.

resultan poco efectivos para comprender situaciones de elusión que se producen por acuerdos artificiales que forman parte de planificaciones tributarias (por ejemplo, para fragmentar contratos o la exoneración de modelos de EP), así como por no poder calificar como establecimiento permanente prestaciones de servicios y transacciones económicas con bienes desmaterializados que forman parte cotidiana del nuevo orden económico dominado por la digitalización (Romero Flor y Campos Martínez, 2019).

Los aspectos no resueltos por la Acción 7 están relacionados en gran medida con la estructura que pueden alcanzar los negocios y las facilidades que ofrece la digitalización de la economía, pues es bien sabido que el desarrollo de los servicios digitales interpela el principio tradicional de atribución del poder de imposición para los Estados que exige presencia física en el caso del establecimientos permanentes. Ante ello, las medidas correctivas que han estado en debate han sido de dos tipos y, en principio, contradictorias entre sí: “reestructurar el actual marco fiscal internacional del impuesto sobre los beneficios de las sociedades y, por el otro, el desarrollo de un marco legal internacional completamente nuevo para gravar a la economía digital” (Allevato y De Vito, 2021, p. 24)<sup>1507</sup>. Cualquiera de las dos opciones supone que se puedan acordar con un consenso importante pues, de lo contrario las medidas aisladas no hacen sino empeorar las asimetrías y facilitar las opciones de elusión. Resta en esa línea, contar con “una acción multilateral mucho más ambiciosa” (García Novoa, 2015), pues los avances logrados hasta ahora en esta materia no han logrado una transformación profunda.

En los trabajos de la OCDE- G20, que continuaron tras el Plan BEPS, para elaborar el Informe sobre desafíos de la digitalización (vinculados a la Acción 1, pero que tocan tangencialmente a otras acciones, como es el caso de esta) bajo el Pilar Uno en su propuesta unificada, se han abordado las posibles soluciones para la atribución de poder tributario bajo la regla del nexos para que permita una definición más versátil de los negocios que deben quedar afectos a tributación en una determinada jurisdicción, acercándose de ese modo a un concepto más propio de EP virtual<sup>1508</sup>. Con tal fin, el Pilar

---

<sup>1507</sup> Allevato, Giulio y De Vito, Antonio. (2021). Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada? En Cuadernos de Información Económica, N° 280, pp. 23-32.

<sup>1508</sup> El establecimiento permanente virtual valora la presencia económica digital significativa como elemento fundamental. El nexos o conexión en este caso viene dado por el aprovechamiento, en general, de las condiciones que ofrece el mercado de una determinada jurisdicción. Como explican, Romero Flor Campos Martínez (2019) “el fundamento de la existencia de una presencia económica digital significativa no es otro que el aprovechamiento de un elemento intangible fundamental para el nuevo modelo económico, la monetización de los datos. En ese sentido el factor clave para que esa monetización se materialice es que la jurisdicción de mercado adecua y ofrece todo su sistema para que los usuarios vinculados a su territorio

Uno propone que para las utilidades provenientes de negocios digitales enfocados en los consumidores finales, con los que las empresas interactúan de forma remota y sin tener presencia física o significativa en una jurisdicción, esta puede gravar atendiendo a que existe un mercado local que consume tales servicios digitales. De esta forma se conseguiría “realinear la presencia imponible a la presencia de mercado” (Allevato y De Vito, 2021). Ahora bien, los acuerdos OCDE-G20 que permanecen en calidad de recomendaciones no permiten superar las dificultades anteriores respecto a que los cambios en los convenios fiscales que se adecuan en el marco del Instrumento Multilateral permiten que las jurisdicciones expresen sus reservas, no los apliquen y que, además, subsistan algunas otras jurisdicciones (como es el caso de los EEUU) que ni siquiera lo han suscrito<sup>1509</sup>.

A nivel europeo, la recepción a las propuestas de la OCDE-G20 había tenido sus altibajos<sup>1510</sup>, por lo que, paralelamente dentro de la Unión se decidió abordar el problema aunque siguiendo la misma línea trazada. Así, en 2018 se presentó un proyecto de Directiva especial sobre modificaciones comunes del concepto de establecimiento permanente<sup>1511</sup>, cuyo enfoque se alinea con la idea de que las jurisdicciones de la fuente

---

participen en la generación de valor.” Romero Flor, L. M. y Campos Martínez, Y. A., 2019, p. 53. Sobre establecimiento permanente virtual se puede ver Hongler, Peter y Pistone, Pasquale. (2015). *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy*. Working Paper IBFD, 20 enero, Amsterdam, pp. 15-22, quienes hacen un estudio del marco teórico que justifica la introducción de esa nueva regla de tributación para no residentes, llegando a proponer la introducción un nuevo artículo 5(8) al MCOUDE, tras haber concluido que el nuevo nexo debería tener cuatro elementos o requisitos principales: servicios digitales, umbral de usuario, umbral de tiempo y un umbral de ingresos mínimos.

<sup>1509</sup> Por eso se señala, no sin razón que, aunque la adopción de una definición de EP virtual represente “una solución sistemática técnicamente apropiada a la cuestión del BEPS, su implementación práctica podría revelarse ineficaz y extremadamente tediosa de adoptar”. Allevato y De Vito, 2021, p. 25.

<sup>1510</sup> Los cambios propuestos por BEPS en la Acción 7 fueron parcialmente incluidos en la Recomendación de 2016 sobre aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, en la que se invita a los Estados a que se aplique y usen las nuevas disposiciones en el informe final de la Acción 7. En la versión final de la Directiva ATAD no se ha incluido las definiciones de EP propuestas por esta Acción, estas cuestiones ponen evidencia las debilidades del *soft-law* como ha sido señalado por la doctrina. En la Propuesta de Directiva BICCS de 2016, sí se recoge la definición de EP planteada por BEPS pero esta aun no ha sido aprobada de modo definitivo, por lo que no se tiene aun *hard law* europeo que concrete un nuevo concepto de EP. *Vid.* Suberbiola, 2017, pp. 60-65.

<sup>1511</sup> Esta propuesta de Directiva, COM (2018) 147 final, fue parte del paquete presentado por la Comisión el 21 de marzo de 2018. Forman parte del mismo paquete la Comunicación de la Comisión al Parlamento de la Unión Europea y al Consejo titulada “Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital, COMO (2018) 146 final; la Recomendación de la Comisión, COM (2018) 1650 final, para que los Estados miembros adapten sus convenios tributarios con Estados que no pertenecen a la UE, para ampliar el concepto de establecimiento permanente e incluir una presencia digital significativa; y una propuesta de Directiva, COMO (2018) 148 final para la creación del Impuesto sobre servicios digitales.

deben poder gravar las rentas empresariales de las actividades transfronterizas si una entidad extranjera cuenta con presencia digital significativa<sup>1512</sup>. En este proyecto se sugiere la incorporación de una nueva ficción para establecer la presencia digital significativa para mejorar el concepto tradicional de EP (considerándolo un ente separado, independiente y se le debe atribuir beneficios considerando el principio de libre competencia pero prefiriéndose el método de “distribución de resultados” por encima de los demás) por lo que se le considera “un intento más avanzado y estructurado para incorporar el concepto de EP virtual” (Allevato y De Vito, 2021, p. 24), aunque tampoco alcanzó consenso suficiente para ser aprobada, evidenciándose que no se logra dar una auténtica solución a los problemas técnicos para determinar la presencia digital significativa, ni a los problemas de reparto de beneficios adaptando el *profit split* (Romero Flor y Campos Martínez, 2019, p. 65).

Ante la falta de consensos internacionales, como ha ocurrido con otros temas decisivos en materia tributaria, se ha producido una proliferación de medidas unilaterales, con la que los Estados intentan enmendar sus legislaciones de la mejor manera que creen para hacer frente a las nuevas actividades derivadas de la economía digital que se escapan al gravamen por no funcionar las obsoletas definiciones de EP. Esta respuesta ha estado dada, fundamentalmente, usando la figura de impuestos internos sobre los servicios digitales, presentados como una medida temporal en tanto se consigue el ansiado consenso sobre la presencia económica digital significativa. Y en tanto, también, se llega a dar contenido a esa nueva idea de la fiscalidad internacional como es la “creación de valor” como criterio para atribuir competencia y poder tributario que aun no está del todo esclarecido y más bien yace en un “limbo deliberadamente ambiguo y vago”<sup>1513</sup>.

Es claro que, la reformulación del concepto de EP iniciado por el Plan BEPS sigue siendo una tarea inacabada. A la falta de adhesión o reservas planteadas al Instrumento Multilateral en lo que toca a las definiciones de EP, se suma el hecho que los trabajos posteriores vinculados a la economía digital y al establecimiento de un nuevo nexo para

---

<sup>1512</sup> Para una explicación más detallada del Proyecto de Directiva: Escribano, Eva. (2018). El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes. En Almuñí Cid, J.M.; Hernández González-Barreda, P.A.; Ferreras Gutiérrez, J.A (dirs.): *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa de la Unión Europea*, Pamplona: Aranzadi, pp. 709-734.

<sup>1513</sup> Ver al respecto: Escribano, Eva. (2019). Contribución de los usuarios a la creación de valor: un parámetro ambiguo, problemático y notoriamente inconsistente con la propuesta europea de establecimiento permanente digital. En Nueva Fiscalidad, Nº 3, julio- septiembre, pp. 199- 223.

el EP virtual todavía no cuenta con el apoyo general de la comunidad internacional. La disusión planteada para el Pilar Uno y el Pilar, y los acuerdos que se esperan alcanzar, renuevan la esperanza sobre las actuaciones multilaterales que se necesitan para revisar concepto de tanta envergadura como es el caso del EP.

El reclamo de una acción coordinada y cooperativa de los Estados cuando se trata de estos temas medulares ha sido un reclamo temprano, constante y que no puede dejar dudas de su pertinencia. Y es que cualquier reforma en una materia central, sensible y determinante para el reparto del poder tributario como el caso del concepto de EP, exige niveles de articulación importante no solo por razones de seguridad jurídica sino por garantizar coherencia en el sistema y evitar las inequidades y asimetrías que se producen si las definiciones no están alineadas, convirtiéndose en detonantes de espacios para incrementar BEPS.

### **5.3.8 Acciones 8, 9 y 10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.**

Este grupo de acciones está dirigido, en general, a la regulación de los precios de transferencia con el propósito de modificar y actualizar el estándar vigente basado en el principio *arm's length*<sup>1514</sup> y que ha permitido, según se reconoce, “el traslado del beneficio mediante el movimiento de activos intangibles entre miembros del grupo”, acumulándose capital que no es parejo con el nivel de riesgo (OCDE, 2013b, pp. 23-24). Dado el evidente aumento del volumen, frecuencia y valor de las transacciones intragrupo, características de la economía globalizada, el reparto y la asignación de beneficios entre las empresas del grupo que están ubicadas en distintas jurisdicciones se han visto afectados, no correspondiendo el gravamen con las correspondientes cadenas de generación de valor de las actividades del grupo empresarial.

Como es sabido, el ordenamiento de los precios de transferencia en la fiscalidad internacional ha estado establecido por las Directrices de Precios Transferencia de la OCDE, las cuales postulan el principio de plena competencia para el tratamiento de las transacciones intragrupo<sup>1515</sup>.

---

<sup>1514</sup> El principio de plena competencia (*arm's length*) está recogido en el apartado 1 del artículo 9 de los Modelos de Convenio de la OCDE y de las Naciones Unidas (MC OCDE y MC ONU, respectivamente).

<sup>1515</sup> Las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias “representan la interpretación común de numerosos países

Según tal principio, considerado “piedra angular” de las normas sobre esta materia, las operaciones realizadas entre empresas vinculadas deben ser valoradas para efectos tributarios usando el precio de transferencia que corresponda al que se pactaría con un tercero independiente (en condiciones normales de competencia), dejando sin efecto el acordado si este no estuviera establecido con arreglo a este principio de *arm's length*<sup>1516</sup>.

De acuerdo con el balance efectuado al plantear las Acciones BEPS, la OCDE ha señalado que:

dicho principio ha demostrado su ser útil como un estándar práctico y equilibrado para las administraciones tributarias y los contribuyentes para determinar los precios de transferencia entre empresas vinculadas, sino también para evitar la doble imposición. No obstante, debido a la aparente importancia otorgada a la asignación de funciones, activos y riesgos, las directrices existentes sobre la aplicación del principio han sido igualmente objeto de manipulación, generando así resultados distorsionados que no se corresponden con el valor creado por la actividad económica realizada por las empresas dentro del grupo multinacional(OCDE, 2015g, p. 11).

En esa línea con las Acciones 8, 9 y 10 el Plan BEPS busca garantizar que las transacciones entre empresas vinculadas sean valoradas como si fueran independientes, en el sentido de que los precios de transferencia establecidos por las empresas multinacionales, muestren la correspondencia entre el gravamen de los beneficios y las actividades económicas, y de esta forma alineen la creación de valor, riesgos y capital con los precios de transferencia<sup>1517</sup>.

---

del principio de plena competencia. Las Directrices sobre precios de transferencia fueron publicadas por primera vez en el informe de 1979 titulado «Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales», que fue posteriormente revisado y nuevamente publicado en 1995 como las Directrices que conocemos, y que fueron actualizadas nuevamente actualizadas en 2010.” OCDE, 2015g, p. 11.

<sup>1516</sup> Para ello ha de apreciarse las condiciones de la transacción, y si se determinara que son diferentes a las que pactan las empresas independientes en circunstancias comparables, se procede a ajustar el cálculo de los beneficios para efectos tributarios.

<sup>1517</sup> El Informe final de estas acciones fue publicado en septiembre de 2015. En marzo de 2018 se publicó orientación adicional sobre la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes como resultado de los cambios en el Informe final de la Acción 7 al artículo 5 del MOCDE. En febrero de 2020 se publicó una nueva Guía de Precios de transferencia sobre transacciones financieras (Acciones 4 y 8-10) que será incorporada en la próxima edición de las Directrices de precios de transferencia de la OCDE.

El Plan de acción BEPS ha revisado las directrices para consolidar las bases de la aplicación práctica del principio de plena competencia<sup>1518</sup>, y exigir una “cuidadosa delineación de la transacción real entre entidades vinculadas”, para ello se propone analizar las relaciones contractuales y la conducta de las partes, pudiendo estas últimas complementar o reemplazar los términos contractuales de estar incompletos o resultar incompatibles con las conductas analizadas<sup>1519</sup>.

En concreto, la Acción 8 está orientada al trabajo de análisis sobre los precios de transferencia relativos a las operaciones de intangibles, considerando la posibilidad de que una equivocada distribución de los beneficios generados por los activos con gran valor facilita BEPS. La diversidad en la naturaleza de los activos intangibles (entre los que se encuentran el *know-how*, *el goodwill*, *location savings*, *workforce in place*, etc.), algunos de ellos móviles (pues permiten trasladar beneficios mediante el movimiento de activos intangibles entre las empresas del grupo) y muy difíciles de valorar, demandan una definición que permita reconocerlos y darles un tratamiento similar. Por ello con la Acción 8 se propone una definición de intangible y se incluye una lista no cerrada, precisándose que la titularidad jurídica de los intangibles por sí sola no genera necesariamente el derecho a percibir la totalidad o una parte de los beneficios de su explotación. Para establecer este derecho a beneficios, será menester analizar, también, que la titularidad conlleve la asunción de los riesgos relacionados. Sobre la Acción 8 se publicó en junio 2018 orientación adicional para las Administraciones tributarias para la aplicación del enfoque de intangibles difíciles de valorar, a incorporarse en la próxima edición de las Directrices de precios de transferencia de la OCDE. Con ella se trata de ayudar a unificar las prácticas de las administraciones tributarias, mejorar la coherencia del sistema internacional y reducir los problemas asociados a una eventual doble imposición.

---

<sup>1518</sup> Es claro que con el Plan BEPS no se ha formulado un cambio de paradigma en cuestiones de precios de transferencia, sino que más bien parece proponer continuidad de los criterios. De hecho la propia OCDE reconoce que no se contempla sustituir el principio *arm's length* ni se está buscando llegar a un esquema de *allocation keys* que supondría transformar el reparto de beneficios “sobre claves (*“allocation keys”*) que asignen los mismos a cada jurisdicción”. Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014, p. 103. En la misma línea, García Novoa, 2015, p. 72.

<sup>1519</sup> Cfr. OCDE, 2015g, p. 12.

La acción 9, por su parte, se dedica a los problemas vinculados a la asignación contractual de los riesgos económicos<sup>1520</sup>. Ello en la medida que el traslado de beneficios debe corresponderse con la toma de decisiones y con el control efectivo de los riesgos, de lo contrario podría producirse que las entidades del grupo a quienes se les asigna los rendimientos no sean las que efectivamente realizan las actividades. Los beneficios no pueden asignarse a quien no tiene capacidad de ejercer control específico sobre los riesgos o no tiene capacidad financiera para asumirlos, , en estos casos los beneficios deben reasignarse a la parte quien ostente estas capacidades. También se estudia en esta Acción “la tasa de retorno de la inversión realizada por una empresa del grupo multinacional con gran capital social y número de activos cuyos beneficios no corresponden al nivel de actividad realizado por la compañía que efectúa la inversión” (OCDE, 2015g, p. 12).

Finalmente, la Acción 10 se encarga de las operaciones con riesgos significativos. Las operaciones de alto riesgo son aquellas que resultan irracionales comercialmente hablando para las partes que intervienen en ellas, o cuando usando precios de transferencia se consiguen diferimientos de las rentas, así como cuando se usan ciertos tipos pagos<sup>1521</sup> que erosionan la base imponible por ausencia de coherencia y falta de correspondencia con la creación del valor (OCDE, 2015g). En junio 2018 se complementó la Acción 10 con la publicación sobre la Guía revisada sobre el método de división de beneficios transaccionales (*profit split method*), considerando las ganancias relevantes que se dividirán y los factores apropiados que se deben tomar en cuenta para dicha división.

Aunque haya sido dicho desde la doctrina que el paquete BEPS en lo que concierne a la regulación de los precios de transferencia no ha supuesto una transformación, sí se han producido algunos cambios, sobre todo en materia de la documentación que debe ser entregada a las Administraciones tributarias y que forman parte, a su vez, de lo establecido en las Acciones 12 y 13 (documentación de precios de transferencia e informes país por país) que se comentan más adelante.

---

<sup>1520</sup> El “riesgo” se define como “el efecto de la incertidumbre en la consecución de los objetivos del negocio”. Entendido como una noción económica, el riesgo se puede desligar de cada decisión adoptada para explotar oportunidades, gastar dinero, o generar beneficios, siempre se está asumiendo riesgos a cambio de rendimientos positivos. *Vid.* OCDE, 2015g, p. 12.

<sup>1521</sup> Por ejemplo mediante el establecimiento de pagos por gestión o de administración de la matriz.

En efecto, los efectos más notorios que BEPS está procurando en cuanto a los precios de transferencia se han producido a partir del denominado *country by country report* que debe ser proporcionado a las Administraciones tributarias, que puede ser además materia de intercambio. Pero la documentación no garantiza por sí misma que los grupos empresariales estén cumpliendo con los estándares y reflejando adecuadamente la sustancia de las operaciones, y cómo se está creando el valor y asignando los beneficios, funciones, activos y riesgos.

A diferencia de lo ocurrido con otras acciones BEPS, las referidas a precios de transferencia no han sido especialmente abordadas al interior de la UE. Si bien existe en el ámbito europeo, el grupo de expertos denominado el Foro conjunto de la Unión europea sobre precios de transferencia constituido en virtud de la Decisión de la Comisión de 26 de enero de 2015 (2015/C 28/05), el que se encarga de aportar soluciones pragmáticas compatibles con las Directrices de la OCDE y en derecho de la Unión, para conseguir una aplicación más uniforme en esta materia<sup>1522</sup>.

### **5.3.9 Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.**

Como su nombre lo indica, la Acción 11 aborda la necesidad de establecer medidas para hacer seguimiento a las prácticas BEPS, pudiéndose establecer mecanismos para recopilar datos y poder analizarlos, de modo tal que se facilite el diseño de las acciones para detener dichas prácticas. Sobre esta Acción, el Informe final fue aprobado en el 2015, no existiendo informes previos, a pesar de que algún sector de la doctrina sugería que el lugar propio de una acción como esta debiera ser el primero y no el décimoprimer<sup>1523</sup>.

Tal como se señala en Informe final de la Acción 11 los efectos adversos de BEPS son indudables y los datos empíricos aportan la evidencia de que las empresas multinacionales “se benefician de las asimetrías y vacíos normativos existentes en el

---

<sup>1522</sup> En esa línea, el Foro conjunto de la Unión Europea sobre Precios de transferencia, publicó en marzo de 2019, el Informe *The application of the profit split method Within the EU* (DOC: JTPF/002/2019). Ya antes en el 2017, había aprobado los Report on the Use of Economic Valuation Techniques in Transfer Pricing y the Report on the Use of Comparables in the EU, todos estos Informes vinculados a los lineamientos planteados por las Acciones 8-10 de BEPS.

<sup>1523</sup> Cfr. Martín Jiménez y Calderón Carrero, 2014, p. 105 y García Novoa, 2015, p. 54.

ámbito de la fiscalidad internacional, disociando los beneficios susceptibles de ser sometidos a gravamen de la actividad subyacente que genera valor” pero, a pesar de ello, no se conoce el impacto global ni la dimensión económica de tales prácticas (OCDE, 2015a, p.37).

Ello es así, en parte, porque reconocer los casos en que se producen BEPS es una cuestión de elevada dificultad pues se trata de un fenómeno complejo pero también por la falta de acceso a datos ni a una metodología específica para estos propósitos (OCDE, 2013a ).

El informe de esta acción 11 presenta recomendaciones para mejorar el acceso a los datos, aprovechar de la mejor manera la información disponible con una metodología adecuada para realizar un mejor seguimiento de BEPS. En esa línea, las recomendaciones apuntan a que se mejore el procesamiento de los nuevos datos que van a aportar las Acciones 5, 12 y 13.

Debido a las limitaciones para efectuar estoso análisis, la Acción 11 propone seis indicadores que usan diferentes fuentes de información para evaluar distintas prácticas BEPS, para cuantificar y analizar dichas prácticas. Estos indicadores combinados y presentados sistematizados aportan indicios, afirma OCDE, de la existencia de conductas ilícitas. Los indicadores BEPS<sup>1524</sup> recopilan datos sobre: la concentración de la Inversión Extranjera Directa (IED) en relación con el PIB de cada jurisdicción; los altos márgenes de beneficios en filiales con baja tributación; los altos márgenes de beneficios de filiales en jurisdicciones de baja tributación; la comparación de los Tipo impositivo efectivo (TIEs) de las filiales de las EMNs con las de empresas equiparables con actividad exclusivamente doméstica; la concentración de ingresos procedentes de cánones en relación con el gasto incurrido en I+D; y, los ratios relativos al gasto financiero en filiales de EMNs ubicadas en jurisdicciones con tipos impositivos nominales por encima de la media con respecto a los ingresos de dichas filiales.

Con la nueva información que se procese, la OCDE pretende la publicación de nuevas estadísticas relacionadas con el Impuesto de sociedades; informar sobre el impacto de las medidas que se implementen contra BEPS; desarrollar nuevos indicadores y herramientas

---

<sup>1524</sup> Viñuales Sanabria, Luis M. y Muñoz Almazán, Daniel (2017). Plan de Acción BEPS: Acción 11, Evaluación y Seguimiento de BEPS. En *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada* Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 245-246.

de análisis; mejorar la información pública sobre recaudación; mejorar la información no fiscal pero que es relevante para BEPS; así como incentivar la investigación sobre BEPS para entenderlo mejor y saber diferenciarlos de opciones fiscales no BEPS<sup>1525</sup>.

Ahora bien, el trabajo propuesto por el Marco Inclusivo (MI) ha hecho suya la tarea de medir el impacto fiscales y económicos de la elusión fiscal mediante actividades BEPS, tanto para ayudar a la formulación de política como para difusión entre los contribuyentes sobre la efectividad de las medidas BEPS. De este modo, la implementación de la Acción 11 llevado a que el MI desarrolle nuevos datos y mejore las herramientas analíticas, mejorando la calidad de la data existente para que progresivamente se vaya compartiendo información más valiosa<sup>1526</sup>.

### **5.3.10 Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.**

Uno de los tres pilares sobre los que reposa la concepción del Proyecto BEPS es el de la transparencia, con ella se designa la posibilidad de disponer de la información fiscalmente relevante que permitan conocer tanto las “reglas de juego” como las posibles “jugadas” de los operadores de lo que debiera ser un *fair tax regime* en el que todos puedan tributar bajo las mismas condiciones o con un similar nivel. Como hemos visto al referirnos a la Acción 5, la opacidad y falta de transparencia del sistema de fiscalidad internacional constituye un grave problema de antigua data, pero este no solo se produce por las acciones de los Estados sino también contribuyen a él las acciones de los contribuyentes quienes, siempre un paso por delante de las Administraciones tributarias, diseñan esquemas de planificación tributaria que pueden ser potencialmente agresivos que resquebrajan y trastocan el equilibrio y equidad tributaria que todo sistema persigue<sup>1527</sup>. En ese sentido, las Acciones 5 y 12 están vinculadas pero la primera

---

<sup>1525</sup> López Tello, Jesús. (2016). Los informes finales del Proyecto BEPS y la propuesta de Directiva contra la elusión fiscal. En *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° 43, p. 49.

<sup>1526</sup> Fruto del trabajo realizado por la OCDE en coordinación con el MI y otras jurisdicciones colaborativas se publicó en enero 2019 las Estadísticas de impuestos corporativos con datos relevantes para el análisis BEPS y de los impuestos corporativo en general. En 2020, los miembros del MI proporcionaron las primeras estadísticas agregadas y anónimas preparadas a partir de los datos recibidos en los informes país por país de la Acción 13, los cuales fueron publicados en julio de dicho año (*Corporate tax Statistics-Second Edition*). Vid. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action11/>

<sup>1527</sup> El Foro de Administraciones Tributarias (FAT) ha sido desde el año de su creación (2002) el ente encargado desde la OCDE de estudiar las alternativas para mejorar el funcionamiento operativo de las Administraciones tributarias y sus relaciones con el contribuyente, mejorando los servicios al contribuyente y el cumplimiento tributario. La reunión del FAT de 2008, en la ciudad del Cabo (Comunicado del Cabo)

promueve una mayor transparencia interadministrativa de determinados *rulings*, mientras que la segunda establece el denominado “*disclosure regime*” (Sanz Gómez, 2016<sup>1528</sup>).

Sin duda, las auditorías fiscales son una fuente clave de información para las Administraciones tributarias, mas la información relevante que se puede acopiar con ellas no contribuye a una detección temprana de los mecanismos agresivos de planificación, más aun si las tareas administrativas se ven limitadas por carecer de las herramientas y pericia adecuadas para descubrir de modo oportuno la información que pueda permitirles adelantarse hacia escenarios de riesgo (OCDE, 2013b). Es indispensable, pues, para cualquier Administración tributaria el que pueda acceder con anticipación a la información que resulta relevante tributariamente y poder responder de manera oportuna a los riesgos fiscales creados por la forma de realizar las actividades de los contribuyentes “sea mediante la adecuada evaluación del riesgo, las pertinentes inspecciones tributarias o modificando la legislación y/o regulación aplicable” (OCDE, 2016b, p. 9).

La iniciativa sobre incluir medidas que abonen a una mayor transparencia mediante la presentación de declaraciones no es nueva dentro de los trabajos de la OCDE. En el 2011, publicó su informe *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure* (OCDE, 2011<sup>1529</sup>) en el que se ponía en valor la necesidad de disponer de información oportuna, específica y completa para hacer frente a la planificación fiscal agresiva, a la vez que se hacía un recuento de las iniciativas de algunos países en esta materia (Reino Unido<sup>1530</sup>, Australia, Nueva Zelanda) y de la

---

tuvo importantes conclusiones acerca de el papel de los intermediarios fiscales para promover esquemas de planificación agresivos, de las medidas que toman las Administraciones tributarias como es el registro de estos intermediarios o la divulgación de estos esquemas, y de la gestión de riesgos que necesitan efectuar las Administraciones tributarias para un uso óptimo de sus recursos, para lo cual es esencial disponebr de una información “actualizada, pertinente y fiable”. En esa medida se propuso potenciar la relación administración-contribuyente, mejorara su comunicación y transparencia, en lo que se vino a denominar una relación cooperativa (*enhanced relationship*). Vid. OCDE, Cuarta Reunión del Foro de Administración tributaria, enero 2008, <https://www.oecd.org/ctp/administration/39887435.pdf>.

<sup>1528</sup> Sanz Gómez, Rafael. (2016). Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo. En *Crónica Tributaria*, 1/2016, p. 40.

<sup>1529</sup> OCDE.(2011). *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. París, OECD Publishing. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>

<sup>1530</sup> En el caso del Reino Unido, por ejemplo, el DOTA (Disclosure of Tax Avoidance Schemes) fue introducido en el 2004 como una herramienta necesaria para reforzar las estrategias antielusión de la Administración inglesa (*Her Majesty's Revenue and Customs- HMRC*). Su principal objetivo es averiguar cómo funcionan los regímenes nuevos e innovadores de planificación para introducir oportunamente los cambios en la legislación antes de que se generen pérdidas significativas en la recaudación. El Reino Unido

experiencia que estos antedecentes aportaban<sup>1531</sup>. Con posterioridad, se trabajó en un Informe adicional que, con una óptica distinta también abona a la transparencia del sistema fiscal internacional a partir de incentivar el cumplimiento voluntario<sup>1532</sup>. Así, vio la luz en el 2013, el Informe sobre “La relación cooperativa: Un marco de referencia: De la relación cooperativa al cumplimiento cooperativo”<sup>1533</sup>. Propiciar estas relaciones de cumplimiento voluntario, busca que los contribuyentes accedan a declarar detalladamente las cuestiones relativas a sus operaciones fiscales más significativas, permitiendo que las Administraciones puedan entender su impacto fiscal, consiguiendo un enfoque conjunto

---

ha propuesto que en otras áreas como operaciones con híbridos (acción 2), operaciones que puedan usar los tratados de modo abusivo (acción 6) y transacciones dentro del ámbito de cualquier futura regla de medidas especiales o anti-abuso por precios de transferencia (acción 10) también se instauren regímenes de declaración obligatoria. *Vid.* H&M Treasury and H&M Revenue & Customs. (2014). Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting, p. 33. Disponible en [https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/293742/PU1651\\_BEPS\\_AA\\_-\\_FINAL\\_v2.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/293742/PU1651_BEPS_AA_-_FINAL_v2.pdf)

<sup>1531</sup> Se destacan los beneficios de estos *disclosure regimes* tanto para el fisco como para los contribuyentes, aumentando la transparencia e impactando positivamente en la cultura de cumplimiento en general. Para el fisco, evidentemente, por que la información temprana y relevante les permite responder oportunamente, hacer ajustes y mejorar su control de riesgos, además de mejorar el uso de sus recursos y eventualmente hasta reducir costos. Y para los contribuyentes porque puede actuar en un sistema con igualdad de condiciones, con mayor seguridad jurídica y reducción de los costos de cumplimiento para quienes actúen con transparencia y no incurran en planificaciones agresivas, manteniendo una buena reputación e imagen pública. Cfr. OCDE, 2011, p. 18, (*traducción propia*).

<sup>1532</sup> Aunque ambos están destinados a mejorar la transparencia, los programas de cumplimiento voluntario se dirigen sobre todo a las empresas más grandes, en cambio la declaración obligatoria puede asegurar igualdad de igualdad de condiciones. Cfr. OCDE, 2016b, p. 15. Las medidas dirigidas a establecer una relación cooperativa entre Administración y contribuyente se basa en la confianza mutua y la buena de ambas partes, donde la clave es aportar a una mayor seguridad jurídica, lo que implica, necesariamente, contar con mayores niveles de transparencia. También en relación a los intermediarios fiscales se ha buscado establecer estas relaciones cooperativas. En España desde julio del año 2009, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), puso en funcionamiento un Foro de Grandes Empresas (FGE) como órgano de relación cooperativa para promover una mayor colaboración entre las grandes empresas y la AEAT, basada en los principios de transparencia y confianza mutua, asumiendo de modo común los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario. Y en julio de 2010 el FGE aprobó el Código de Buenas Prácticas Tributarias (CBPT) cuyo objetivo es promover una relación recíprocamente cooperativa. En el 2016, como parte de los trabajos relativos al CBPT se lanzó la “Propuesta para el reforzamiento de las buenas prácticas de transparencia fiscal empresarial de las empresas adheridas al código de buenas prácticas tributarias”. [http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/\\_Segmentos/\\_Empresas\\_y\\_profesionales/Foro\\_Grandes\\_Empresas/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias/Codigo\\_de\\_Buenas\\_Practicas\\_Tributarias.shtml](http://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos/_Empresas_y_profesionales/Foro_Grandes_Empresas/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias/Codigo_de_Buenas_Practicas_Tributarias.shtml).

<sup>1533</sup> Este Informe retoma el trabajo realizado en el 2008 con el Informe sobre el papel de los Intermediarios fiscales (*Study into the role of tax intermediaries*, OCDE, 2008) con el que se alentó a las administraciones tributarias a establecer relaciones de mayor cooperación con los grandes contribuyentes, basadas en la confianza y cooperación.

-entre contribuyentes y administraciones- para una mejor gestión de riesgos y un mejor uso de los recursos (OCDE, 2016b, p.15).

En esa línea, y partiendo de la necesidad de obtener información tributaria específica para mejorar la transparencia, el control de riesgos y, finalmente, mejorar el cumplimiento tributario, la Acción 12 se concentra en ofrecer recomendaciones que permitan a los Estados establecer regímenes para regular la obligación de los contribuyentes de comunicar información sobre sus mecanismos de planificación tributaria potencialmente agresiva. Se establece una guía de mejores prácticas para los países que no cuenten con normas de declaración obligatoria<sup>1534</sup>, o para mejorar su eficacia en caso de que ya las tengan, buscando encontrar el equilibrio entre la necesidad del país de obtener la información y los costes de cumplimiento para los contribuyentes. También se ofrecen recomendaciones específicas para las normas destinadas a los regímenes fiscales internacionales, así como para el desarrollo y la implementación de un intercambio de información y una cooperación más eficaz entre las administraciones tributarias. Las recomendaciones que establece en esta acción no son un estándar mínimo, lo que permite que los países sean libres de acatarlas o no<sup>1535</sup>.

En el Informe final de la Acción 12 (OCDE, 2016b) se señala que los objetivos de contar con un régimen de comunicación de información obligatoria son: incrementar la transparencia (al brindar información anticipada a las autoridades) así como impedir que se implementen mecanismos potencialmente agresivos, permitiendo además identificar a los contribuyentes involucrados con estos mecanismos abusivos que plantean riesgos BEPS. Se destaca, por otra parte que, estos regímenes

complementan y se distinguen simultáneamente de otros tipos de obligaciones de declaración y notificación, como son los regímenes de cumplimiento cooperativo, por estar específicamente diseñados para

---

<sup>1534</sup> Los países anglosajones tienen larga tradición en este tipo de regímenes. En el Informe final de la Acción 12, se agrupan en dos las experiencias de los países con experiencia en *disclosure regimes*: Estados Unidos y Canadá, que establecen los esquemas de planificación que deben comunicarse; y aquellos que se centran, más bien, en la función que realiza el promotor de los esquemas, como es el caso de Reino Unido e Irlanda. OCDE, 2016b, p. 32.

<sup>1535</sup> Es de notar que en la valoración de los Estados para decidir implementar la obligación de comunicación de esquemas de planificación puede influir, como señala Brauner (2014a), el que se trate de un ofrecimiento de mejores prácticas, aunque las experiencias que se presentan son muy diversas en contenido y en éxito. Un segundo elemento a considerar es, como se señala, en el Informe final de la Acción 12 no existe evidencia que relacione de modo directo que la regulación de los *disclosure regimes* disminuyen las planificaciones agresivas. Un estudio de Reino Unido indica que año a año han disminuido los esquemas declarados, ello puede ser entendido como señal de menos planificaciones pero también cabe que la respuesta en la conducta de los contribuyentes pueda ser de incumplimiento (OCDE, 2016b, p. 27).

detectar estructuras de planificación fiscal (...) al tiempo que dotan de la flexibilidad necesaria a las administraciones tributarias para establecer umbrales, rasgos distintivos y/o filtros que afecten a operaciones de especial interés y áreas que entrañan un supuesto riesgo (OCDE, 2015a, p. 42).

Otro aspecto importante de la propuesta BEPS es que los Estados pueden decir quién debe tener la responsabilidad principal de divulgar la información pudiendo recaer en el contribuyente o el responsable del diseño de la planificación fiscal, prestando atención a que no debe recaer en este último la obligación de comunicar la información cuando se encuentre en un territorio *offshore* o esté sujeto a privilegios fiscales como el secreto bancario. La información a declarar, los plazos y las consecuencias de incumplir con la obligación de declarar son parte de las recomendaciones dadas para regular de una forma adecuada un *disclosure regime*, cuidando que ello signifique agregar una carga inadecuada o excesiva al cumplimiento tributario.

La OCDE recomienda que sean declarados los esquemas de planificación cuando razonablemente sea pueda prever resultados elusivos. En esa medida, se refiere a los rasgos específicos o genéricos de los esquemas de planificación, pudiendo ambos estar sometidos a la obligación de declarar. Los rasgos genéricos se refieren a las características que son frecuentes, tales como requisitos de confidencialidad o pago de una elevada comisión, mientras que los específicos se relacionan con diversos ámbitos, como por ejemplo, el uso de pérdidas (OCDE, 2015a, p. 42).

El desarrollo dado a los trabajos de la OCDE en relación a la Acción 12 tiene tres resultados principales:

- Recomendaciones para el diseño modular de normas de declaración obligatoria;
- Enfoque en estructuras de tributación internacional y consideración de una definición amplia de beneficio fiscal para captar este tipo de operaciones;
- Diseño y puesta en marcha de modelos mejorados de intercambio de información sobre estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias (OCDE, 2016b, p. 14).

Ahora bien, la Unión Europea, alineada con la idea de que es necesario incrementar los niveles de transparencia para contribuir a luchar contra la evasión y la elusión tributarias y asumiendo dicho objetivo como propio puso al debate el tema<sup>1536</sup> y en el Parlamento europeo se reclamó tomar medidas más estrictas contra los intermediarios fiscales para transparentar los mecanismos de planificación<sup>1537</sup>. Como consecuencia, en el 2018 se da un nuevo paso y se modificó, una vez más, la Directiva 2011/16/UE relativa a la Cooperación Administrativa en el ámbito de la fiscalidad y se aprobó, el 25 de mayo de 2018, la Directiva 2018/822 sobre el intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información (DAC-6)<sup>1538</sup> recogiendo, en líneas generales lo planteado por la Acción 12 e incorporando la obligación de comunicar los esquemas de planificación fiscal potencialmente agresiva transfronteriza y las estructuras extraterritoriales, para contribuir a los esfuerzos por crear un entorno de equidad tributaria en el mercado interior<sup>1539</sup>.

---

<sup>1536</sup> La Comisión Europea en materia de lucha contra el fraude y abuso en el Impuesto sobre Sociedades presentó, el 18 de marzo de 2015, un paquete de Transparencia Fiscal 2015: nuevas medidas del Plan “EU-BEPS”, con un conjunto de medidas bastante ambiciosas, para combatir el fraude y la evasión fiscal así como la competencia fiscal perniciosa en materia del Impuesto sobre Sociedades, para conseguir que las empresas multinacionales paguen su *fair share of taxes*. Las primeras medidas, siguiendo la línea BEPS evidenciaron la intención de poner a la UE a la vanguardia en materia de medidas para afrontar frente al fraude y la evasión fiscal internacional, abordando el problema planteado por las planificaciones fiscales agresivas para conseguir que la tributación se produzca donde se desarrolla la actividad económica y dónde se genera el valor, tal cual se plantea en el Plan de Acción BEPS. Una medida central de este paquete es la reforma a la Directiva sobre Cooperación Administrativa (Directiva 2011/16/UE) para incluir un sistema de intercambio automático de decisiones administrativas y acuerdos sobre precios de transferencia (“rulings y APAs”) que se materializó en la Directiva 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, DAC3.

<sup>1537</sup> En diciembre del 2015, el Consejo de Europa había sugerido que sea en marco del Código de Conducta que se trabaje en proporcionar directrices para la implementación de la Acción 12 en la UE.

<sup>1538</sup> En el considerando 4 se recoge el acuerdo del G-7 que impulsaba a tomar medidas de esta naturaleza: “En la Declaración de Bari del G7, de 13 de mayo de 2017, sobre la lucha contra los delitos fiscales y otros flujos financieros ilícitos, se pedía a la OCDE que empezara a debatir posibles vías para abordar los mecanismos concebidos para eludir la comunicación de información, en el marco del ECCI o destinados a proporcionar a los titulares reales la cobertura de estructuras no transparente, tomando también en consideración normas tipo de comunicación obligatoria de información inspiradas en el enfoque adoptado para los mecanismos de elusión descritos en el informe sobre la acción 12 del proyecto BEPS”.

<sup>1539</sup> Si bien se reconoce que es crucial disponer de la información sobre los mecanismos fiscales potencialmente agresivos para reaccionar de modo oportuno, el considerando 2 de la DAC6 también se señala que si la Administración tributaria no reaccionara ante un esquema comunicado (reacción que se espera sea “colmar las lagunas existentes mediante la promulgación de legislación o la realización de análisis de riesgos adecuados y de auditorías fiscales, ello no implicará la aceptación de la validez o del tratamiento fiscal de dicho mecanismo”. Cfr. Considerando 2, DAC6, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>.

Asimismo, se recoge para los intermediarios<sup>1540</sup> la misma obligación de informar sobre determinados mecanismos transfronterizos que podrían usarse para planificaciones agresivas, pudiéndose trasladar la obligación al contribuyente en situaciones en que pueda ampararse en el secreto profesional. En cuanto a las transacciones que deben ser comunicadas, se incluye un listado con “señas distintivas”<sup>1541</sup> que indicarían indicios de elusión o fraude fiscal<sup>1542</sup>. Se aplica un criterio general basado en cuál es beneficio principal para la realización de las operaciones, o si uno de los principales efectos que razonablemente se espera, tomando en cuenta todos los factores y circunstancias pertinentes, sea la obtención de un ahorro fiscal. Aunque, también, en otros supuestos, la obligación de declarar surge de modo más objetivo, y sin importar si existe o no ese ahorro<sup>1543</sup>.

Así, y bajo determinadas circunstancias, el uso de entidades sin aparente sustancia económica, la transferencia de funciones, activos y/o riesgos entre sociedades vinculadas de un mismo grupo, la realización de pagos entre entidades vinculadas sin tributación en destino o los mecanismos que supongan una conversión de renta con una tributación ventajosa, pueden ser parte de las operaciones de obligada comunicación.

---

<sup>1540</sup> En la DAC 6 el “intermediario” es definido como “*cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución*” que tenga residencia fiscal en un Estado miembro; o tenga un EP en él mediante el cual presta sus servicios; que se haya constituido o que esté sujeto a su legislación; o que esté inscrito en una asociación profesional relacionada con servicios jurídicos, fiscales o de consultoría en un Estado miembro. Cfr. Art. 1 de la DAC 6, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018L0822&from=GA>.

<sup>1541</sup> Se lee en considerando 9 de la DAC: “Los mecanismos de planificación fiscal agresiva han evolucionado a lo largo de los años adquiriendo una complejidad creciente y están permanentemente sometidos a modificaciones y ajustes para hacer frente a las medidas adoptadas por las autoridades tributarias para contrarrestarlos. Teniendo en cuenta lo anterior, en vez de definir el concepto de planificación fiscal agresiva, sería más eficaz tratar de detectar los mecanismos de planificación fiscal potencialmente agresiva mediante la elaboración de una lista de las características y elementos de las operaciones que presenten claros indicios de elusión o fraude fiscales. A estas indicaciones se les denomina «señas distintivas»”.

<sup>1542</sup> Las señas distintivas recogidas en la DAC 6 para situaciones de planificación fiscal agresiva han sido definidas bajo los criterios de la acción 12, cuyo trabajo finalizó en 2015, por lo que seis años después las prácticas “han evolucionado hacia prácticas más respetuosas con el concepto de contribución fiscal justa (fair share of tax), alineadas con sus principios de buena gobernanza fiscal” (De Cubas, Tatiana, 2021, Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus Mecanismos de planificación fiscal agresiva. En Observatorio fiscal del Plan de Acción BEPS: ¿Dónde estamos cinco años después? Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, 2021, p. 62). A nuestro juicio, ello puede generar una falsa sensación acerca de una menor planificación agresiva, al comprender menos esquemas sujetos a declaración. Es un riesgo del desfase entre aquello que ocurre en el mercado de las planificaciones fiscales y aquella información relevante que demandan las Administraciones tributarias para poder evaluar los riesgos fiscales.

<sup>1543</sup> De Cubas, 2021, p. 60.

Con la adopción de esta Directiva por parte de los Estados miembros de la UE, un número significativo de jurisdicciones ahora tienen reglas de divulgación obligatorias, habiéndose aprobado modelos, para normalizar y estandarizar el tipo de información que debe ser proporcionada a las Administraciones.

La Acción 12 del Plan BEPS representa en un paso importante en el impulso y el intento por estandarizar el suministro de información hacia las Administraciones tributarias para permitirles una gestión preventiva de los posibles efectos nocivos de las planificaciones tributarias agresivas, pues no cabe duda que, la información es la “materia prima” con la que trabaja la Administración (Sanz Gómez, 2016). No obstante, una crítica concreta estriba en que el concepto de planificación agresiva no está aun bien delimitado en la fiscalidad internacional. Los rasgos de los esquemas que deben ser transparentados, aportan de modo indirecto una idea de los riesgos elusivos que conllevan mas, en algunos casos, cuando se tratan de las operaciones de las multinacionales, estos esquemas podrían estar perfectamente justificados. Por ello, se demanda que las especificaciones de las operaciones a ser declaradas deben ir ajustándose y evolucionando hacia escenarios de mayor precisión. En ese sentido, como hemos comentado, constituye un acierto que la DAC6 haya seguido una línea que armoniza con lo propuesto por la Acción 12<sup>1544</sup>, aunque ciertamente puede existir un desfase temporal entre el tipo de operaciones que, al momento, del Informe final de esta acción, y las propias del mercado actual. Por ello, si bien estas dos medidas son claros avances en lo que a transparencia del sistema fiscal atañe, también debe ser dinámico para conseguir los ajustes que permitan una aplicación más acorde con la evolución del mercado, descartando que esquemas no deben ser declarados y cuáles sí. También está en juego, como ha sido apuntado, el poder revertir esa percepción de que en el entorno post-BEPS “la presunción de culpabilidad ha reemplazado a la presunción de inocencia en el ámbito tributario, con el consecuente impacto negativo en la competitividad de las empresas” que se ven forzadas a usar sus recursos para demostrar que cumplen correctamente con sus obligaciones tributarias<sup>1545</sup>.

---

<sup>1544</sup> Aunque la interpretación que los Estados miembros han efectuado a las normas de la DAC-6 siempre supone el riesgo de que se susciten eventuales divergencias, lo cual entorpece el avance y la consecución de resultados en la implementación de estas medidas.

<sup>1545</sup> Viñuales Sanabria, Luis M. y Muñoz Almazán, Daniel. (2021). Acción 11: Evaluaciones y seguimiento de beps. En *Observatorio fiscal del Plan de Acción BEPS: ¿Dónde estamos cinco años después?* Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, p. 58.

Un tema final, que surge cada vez que se discute sobre la información a la que acceden las Administraciones tributarias es el trato que le va a dar a los datos, tanto para cuidar los derechos de los contribuyentes, como para realmente usarlos como un punto de inicio para ser complementado con estudios cualitativos para determinar los esquemas que constituyen verdaderas amenazas de elusión, así como para poder anticiparse sobre la base de dicha experiencia a la nueva oferta que va surgiendo de esquemas elusivos o *tax shelters* en el mercado de la planificación<sup>1546</sup>.

### **5.3.11 Acción13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.**

En septiembre de 2014 como parte de las Directrices y recomendaciones de legislación interna publicadas en el marco del Plan BEPS, se publicó el Informe sobre la Acción 13 con el objetivo de que se puedan desarrollar reglas relativas a los pedidos de documentación sobre precios de transferencia para mejorar la transparencia hacia las administraciones tributarias, incluyendo la demanda de información a las multinacionales para que compartan sus datos sobre la distribución territorial de sus ingresos, actividades e impuestos pagados en las diferentes jurisdicciones<sup>1547</sup>.

Estos pedidos de información tienen una importancia gravitante para que los gobiernos puedan acceder a información relevante sobre la forma en que organizan sus actividades económicas las multinacionales, considerando que estas se extienden a lo largo de diversos Estados y cómo ajustan sus precios de cara a afrontar los pagos de impuestos en cada jurisdicción, sin minimizar que ello irroga costes y justificadas demandas por la confidencialidad para el trato de dicha información. Por ello, las reglas a desarrollar han perseguido el acopio de información sobre los precios de transferencia de las multinacionales pero cuidando alcanzar un equilibrio, siempre difícil, entre las

---

<sup>1546</sup> Como explica González Frutos (2007) la asesoría fiscal comercializada, podemos distinguir aquella que entraña abuso, así precisa que “cuando hablamos de tax shelters, nos referimos a una asesoría fiscal comercializada, que es a la vez abusiva y agresiva”. González de Frutos, Ubaldo. (2007). La expansión y control de los tax shelters en Estados Unidos. En *Crónica Tributaria*, N° 122-2007, p. 90.

<sup>1547</sup> Los pedidos de información propuestos en la Acción 11, recogen lo planteado por documentos previos de la OCDE del año 2013, a saber: el Informe sobre documentación de precios de transferencia e información a aportar a cada país (*country-by-country reporting*) de 3 de octubre 2013; y, el Libro Blanco sobre Documentación Precios Transferencia de 30 de julio de 2013.

necesidades de información de las Administraciones tributarias<sup>1548</sup> y los costes y cargas de cumplimiento que recaen sobre quienes deben cumplir con estas demandas<sup>1549</sup>.

La documentación que debe ser aportada para mejorar la transparencia en materia de precios de transferencia ha sido organizada bajo un enfoque estandarizado en tres niveles.

Los dos primeros niveles están vinculados a un modelo global estandarizado de requerimiento de información para las multinacionales que incluya un “*master file*” (con las actividades económicas a escala mundial y de las políticas generales en materia de precios de transferencia) al que tendrán acceso todas las administraciones tributarias y un “*local file*” (específico para cada país y con información sobre operaciones con entidades vinculadas, sus importes y el análisis realizado por precios de transferencia realizados por la empresa respecto de estas operaciones).

El tercer nivel del estándar mínimo está constituido por el informe país por país (*country by country reporting*). Este informe, cuyo contenido busca consolidar una visión global de las operaciones de las multinacionales, debe ser elaborado anualmente y conocido por la Administración tributaria del país de residencia de la matriz, quien mediante el intercambio automático lo compartirá con las demás jurisdicciones (la información que será compartida incluye la cuantía de los ingresos obtenidos, los beneficios antes del impuesto de Sociedades, el impuesto de sociedades devengado y pagado, etc.)<sup>1550</sup>.

Para facilitar la implementación del estándar de informes país por país, el informe BEPS Action 13 incluye una propuesta de legislación modelo que los países podrían

---

<sup>1548</sup> La información recabada es valiosa para las administraciones tributarias no solo para evaluar el riesgo en materia de precios de transferencia sino también para sus tareas de inspección, permitiéndoles optimizar sus recursos y disponer de información para dar inicio o reorientar estos procedimientos de control. Cfr. OCDE, 2015a, p. 46.

<sup>1549</sup> Lo que es más, para algunos autores como Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014), la implementación de la Acción 13 resulta ser de las más delicadas y podría, incluso, tratarse de una antesala para una nueva distribución del poder impositivo sobre la base del *split profit*, en tanto “el «*country-by-country reporting*» presenta el riesgo o la tentación de que las distintas administraciones tributarias nacionales implicadas quieran gravar cualquier creación de valor identificada en su territorio (...) y, sin embargo, integran bases imponibles de impuestos de otros Estados. Es decir, cabe razonablemente plantear si esta información no pudiese ser la antesala de un «*profit-split*» global o de un sistema dereparto de beneficios para cada jurisdicción implicada” (p. 108).

<sup>1550</sup> Los primeros intercambios de *country by country reporting* se realizaron en junio de 2018 y, con el apoyo de la OCDE, las administraciones tributarias están incorporando dichos informes en sus procesos de evaluación y aseguramiento del riesgo fiscal para comprender mejor los riesgos planteados a sus jurisdicciones. Vid. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>

utilizar para exigir a la entidad matriz y tres modelos de acuerdos de autoridad competente que podrían utilizarse para facilitar la implementación del intercambio de informes país por país, respectivamente, en función de que se opte por la suscripción del Convenio Multilateral de Asistencia Administrativa en Materia Tributaria; como parte de convenios bilaterales o mediante acuerdos de intercambio de información fiscal (TIEA)<sup>1551</sup>.

La implementación de esta Acción 13 ha permitido que, según informa la OCDE, que, prácticamente todas las empresas multinacionales con ingresos de grupo consolidados de al menos 750 millones de euros ya estén sujetas a la obligación de presentar un informe país por país, por lo que es posible considerar que en el escenario de la fiscalidad internacionales existen menos brechas abiertas, pues son 90 las jurisdicciones las ya que han incorporado esa obligación en su normativa y existen más de 2500 relaciones para el intercambio de informes país por país entre jurisdicciones<sup>1552\_1553</sup>.

### **5.3.12 Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.**

En el campo de la fiscalidad internacional siempre subsisten elementos de potencial conflictividad entre los Estados a pesar de que estos puedan haber acordado algunas reglas comunes y consensuadas mediante la negociación de un CDI. Estos tratados incluso prevén cláusulas de solución de estos conflictos (art. 25 en el MCOCDE, el cual contempla un procedimiento amistoso o “*mutual agreement procedure*”<sup>1554</sup>), mas, a pesar de ello, no se puede evitar del todo el riesgo de caer en situaciones de disputas por doble imposición que enfrente a las jurisdicciones, además que tales soluciones no han dejado de plantear problemas y dificultades<sup>1555</sup>.

---

<sup>1551</sup> Vid. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>

<sup>1552</sup> Vid. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.

<sup>1553</sup> En julio 2020 la OCDE publicó el primer grupo de datos agregados y anónimos sobre los Informes país por país, con información sobre actividades económicas y fiscales de casi 4,000 grupos de empresas multinacionales con sede en 26 jurisdicciones y que operan en más de 100 jurisdicciones en todo el mundo (*Corporate tax Statistics- Second Edition*). Cfr. <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action13/>.

<sup>1554</sup> Mediante el procedimiento amistoso está previsto que los Estados contratantes puedan resolver sus diferencias en la interpretación o aplicación del convenio a partir de un enfoque consensuado. Es un procedimiento fundamental para la correcta aplicación de los CDI, evitando que los Estados graven a los sujetos a quienes les resultan aplicables las normas de dicho convenio.

<sup>1555</sup> Comentan al respecto Martín Jiménez y Calderón Carrero (2014) que “Los problemas del procedimiento amistoso y del arbitraje internacional son ya viejos conocidos (v.gr. falta de publicidad de los procedimientos y laudos arbitrales, posición no clara del contribuyente en los procedimientos, diferentes

En ese contexto, y dimensionando los problemas de conflictividad propios de la materia y aquellos que se incrementan por las situaciones BEPS, la Acción 14 traduce el compromiso político por avanzar hacia establecer mecanismos de resolución de conflictos que permitan superar esos niveles de conflictividad y evitar que aumenten por efecto de la implementación de las otras las acciones BEPS y, en general, por los nuevos estándares de la fiscalidad internacional.

En efecto, la OCDE reconoce que la implementación de las recomendaciones adoptadas en las demás Acciones BEPS no debe propiciar “una innecesaria inseguridad a los contribuyentes que cumplen sus obligaciones ni conducir a situaciones de doble imposición involuntaria” (OCDE 2015a).

Pero no cabe duda que, la redefinición de algunos conceptos considerados centrales en la fiscalidad internacional vigente antes del Plan BEPS han sufrido los efectos de este y ello trae, naturalmente, nuevos asuntos a ser intepretados para su correcta aplicación en el marco de normas internas y CDIs suscritos con anterioridad. Esta situación exige mecanismos de resolución de conflictos ágiles y que permitan una adecuación eficaz para resolver estas potenciales controversias transfronterizas. La Accion 14 propone como un estándar mínimo el potenciar el procedimiento amistoso, reforzando su eficacia y eficiencia para una mejor y más rápida resolución de los conflictos, en procura de una mayor coherencia y aplicación adecuada de los CDI (OCDE 2015a).

En ese sentido, el estándar mínimo<sup>1556</sup> aprobado mediante la Acción 14 “*Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective*” materializa la decisión de los Estados de potenciar el procedimiento amistoso para mejorar la solución de conflictos<sup>1557</sup>, y una

---

visiones sobre cuándo puede iniciarse el procedimiento amistoso o denegarse, su interacción con los recursos internos etc.).”

<sup>1556</sup> El Estándar mínimo de la Acción 14 consta de 21 elementos y 12 mejores prácticas, que evalúan el marco legal y administrativo de una jurisdicción en cuatro áreas clave: prevención de disputas; disponibilidad y acceso al procedimiento amistoso; resolución de casos mediante procedimiento amistoso; e, implementación de acuerdos de procedimientos amistosos.

<sup>1557</sup> La Acción 14 tiene como objetivo central “Desarrollar soluciones para luchar contra los obstáculos que impiden que los países resuelvan las controversias relacionadas con los convenios mediante los procedimientos amistosos, incluyendo la ausencia de disposiciones sobre arbitraje en la mayoría de convenios y el hecho de que el acceso a los procedimientos amistosos y el arbitraje pueda ser denegado en algunos casos” (OCDE, 2015h, p. 11).

parte de los países también se ha comprometido a un arbitraje preceptivo y vinculante en sus convenios bilaterales<sup>1558</sup>.

Los países que participan del Marco Inclusivo, por su parte, se han comprometido a que su cumplimiento con el estándar mínimo sea revisado y monitoreado por sus pares (*peer review process to evaluate the implementation of this standard*)<sup>1559</sup>, acordando que este proceso incluya la divulgación de la información relacionada con los “*Mutual Agreement Procedures*” (MAP) bajo un marco desarrollado específicamente con tal propósito (“*MAP Statistics Reporting Framework*”). Mientras que, a la par, la suscripción del Instrumento Multilateral (Acción 15) permite la modificación de los CDIs alineada con el estándar mínimo de la Acción 14<sup>1560</sup>. A mayores, y como parte del acuerdo por transparentar la situación de los Estados respecto a MAP, la Acción 14 prevé la publicación del perfil país (*country MAP profile*), con el cual se visibiliza la situación de cada jurisdicción respecto de los procedimientos amistosos.

Según los datos que maneja OCDE, se estima que el estándar mínimo de la Acción 14 ha tenido un impacto muy amplio en los procedimientos amistosos y la certeza fiscal en general, y lo que corresponde en momentos actuales es que muchos países estén trabajando para abordar las deficiencias identificadas en sus respectivos informes<sup>1561</sup> y mejorar, aspectos como la estructura y organización de sus administraciones para una mejor respuesta en la aplicación de los MPA.

---

<sup>1558</sup> Estos países son: Australia, Austria, Bélgica, Canadá, Francia, Alemania, Irlanda, Italia, Japón, Luxemburgo, los Países Bajos, Nueva Zelanda, Noruega, Polonia, Eslovenia, España, Suecia, Suiza, el Reino Unido y los Estados Unidos (OCDE, 2015h, p. 39).

<sup>1559</sup> El proceso de revisión por pares de la Acción 14 se inició a fines de 2016, con 82 jurisdicciones. El proceso consta de dos etapas. En la primera se evalúa la implementación estándar mínimo y se hacen recomendaciones para cumplir plenamente con los requisitos de este estándar. En la segunda etapa se evalúa el cumplimiento de las recomendaciones.

<sup>1560</sup> El Instrumento multilateral incluye el estándar mínimo en el artículo 16, procedimiento amistoso. En el artículo 17, los ajustes correlativos y en los artículos 18 al 26, el arbitraje.

<sup>1561</sup> Los informes sobre la etapa 1 de la revisión de pares han terminado de publicarse en febrero del 2021, y se ha impulsado cambios en la estructura y organización de las autoridades competentes en dichas jurisdicciones, así se ha incrementado el número de procedimientos cerrados. Los informes sobre la etapa 2 (29 jurisdicciones revisadas) se han publicado desde agosto 2019 hasta abril 2021, y la información revela que se ha mejorado en la prevención de disputas, la disponibilidad de cláusulas de procedimiento amistoso y resolución de casos. En esto también ha contribuido que la mayoría de jurisdicciones ha suscrito el instrumento multilateral BEPS por lo que un número importante de sus CDI se ajusta al estándar. *Vid.* <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/>.

### 5.3.13 Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral (Multilateral Instrument – MLI).

Con esta última Acción, el Plan BEPS busca ofrecer una respuesta rápida y eficiente a la necesidad de implementar con acierto y en plazos razonable el paquete de acciones BEPS, principalmente aquellas que significan cambios a los CDIs vigentes (vg. definición abuso, EP, híbridos, reglas sobre precios de transferencia, MPA) en tanto se trata de un universo numeroso y diverso respecto del cual su adecuación se vislumbraba como una tarea minuciosa y que podía entorpecer un funcionamiento uniforme y, más bien, convertirse en un potencial campo de discordancias que pudiera ser contraproducente con el sentido de los ajustes a implementar.

Así, con la Acción 15 se planteó la posibilidad de contar con instrumento multilateral mediante el cual se pudiera conseguir, de modo sincronizado, modificar a la vez todos los convenios bilaterales que tuvieran vigentes los Estados que suscriban este novedoso instrumento de alcance global que evitaría una renegociación de cada uno de los CDIs. Para hacerlo viable, se creó un grupo *ad hoc*, abierto a la participación de todos los países no solo miembros OCDE, que se encargó de desarrollarlo estableciendo las medidas prácticas de un convenio multilateral de este tipo<sup>1562</sup>. Este grupo de trabajo rápidamente convocó la participación de numeroso países de todos los continentes y diferentes niveles de desarrollo<sup>1563</sup>.

En noviembre de 2016, concluyeron las negociaciones para aprobar la versión definitiva de este Instrumento Multilateral BEPS (IM) “Convención Multilateral para Implementar Medidas Relacionadas con el Tratado Fiscal para Prevenir la Erosión de Bases y el Cambio de Utilidades”, sujeto a aprobación por cada una de las jurisdicciones que voluntariamente se habían integrado al grupo *ad hoc* y demás jurisdicciones

---

<sup>1562</sup> Problemas técnicos particularmente asociados a problemas de compatibilidad entre las diversas cláusulas. En esa línea se proponen estas “*compatibility clauses*” para establecer reglas para la convivencia de las disposiciones del instrumento bilateral y las ya existentes en CDIs vigentes al momento de firmar el primero, o con aquellas cláusulas de CDIs suscritos con posterioridad, sea con otros suscriptores del convenio multilateral o no.

<sup>1563</sup> El Grupo comenzó su trabajo en mayo de 2015 con miras a culminar su trabajo y abrir a la firma el instrumento a más tardar el 31 de diciembre de 2016 (OCDE, 2015a, p. 52). Inicialmente con unos 90 países, y con incorporaciones voluntarias y progresivas que fueron incrementando sus participantes, el grupo -ya con más de 100 miembros- publicó el 24 de noviembre de 2016 el instrumento denominado “*Multilateral Convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting*”.

interesadas<sup>1564</sup>, y cuyas cláusulas son de aplicación a los CDIs de los Estados que lo suscriban en tanto se encuentren comprendidos entre los CDIs identificados como objeto de modificación (“*Covered Tax Agreements*”).

El diseño flexible del IM permite que, salvo las disposiciones consideradas como estándares mínimos por el Plan BEPS, las jurisdicciones puedan decidir si hay algunas no quieren que les resulten aplicables, además de decidir qué CDIs quieren que sean materia de modificación.

El 1 de julio de 2018 entró en vigencia el MLI con más de 90 jurisdicciones firmantes<sup>1565</sup> y unos 1,700 CDIs cuya modificación directa opera, aunque con reservas y notificaciones efectuadas por algunos países (como expresión de las diversas posturas que han ido tomando en algunos temas)<sup>1566</sup> y ausencias de otros, como es el caso más notable de los Estados Unidos.

#### **5.4 Balance general del Plan BEPS como hito en la lucha contra las prácticas elusivas en la fiscalidad internacional.**

El estudio que hemos hecho, transitando por el contenido y avances en la implementación de las diferentes Acciones BEPS ha tenido como propósito dimensionar los cambios operados en el sistema de fiscalidad internacional tras el lanzamiento de este ambicioso plan. Dos cosas en claro podemos sacar: la primera, que el hito en la lucha contra las prácticas abusivas en materia tributaria que ha significado el Plan BEPS sí ha supuesto un paso adelante en la construcción de un sistema en que la cooperación entre Estados viene aceptada como un mínimo indispensable para lograr detenerlas y mejorar la equidad de la tributación mundial; la segunda, que a raíz de esta Acciones, la complejidad del sistema es cada vez mayor, y tenemos al día de hoy un cuerpo multiforme de medidas de *soft law*, acuerdos multilaterales, procedimientos de implementación de estándares en la normativa interna acompañada por pares, así como también normas

---

<sup>1564</sup> Tras hacerse público el trabajo de la comisión *ad hoc* y presentar el instrumento multilateral el 24 de noviembre de 2016, rápidamente se fueron adhiriendo los países, en el caso de España, lo hizo el 7 de junio de 2017, mas su autorización por las Cortes Generales (requisito indispensable su aplicación) recién ocurrió por acuerdo del pleno del Senado del 2 de diciembre de 2020, publicado el 4 del mismo mes en el Boletín Oficial de las Cortes Generales.

<sup>1565</sup> Hasta el mes de mayo de 2021, ya eran 95 jurisdicciones las adheridas al IM, aunque solo 65 de ellas lo tienen en vigor (OCDE proporciona información actualizada en <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-ml-signatories-and-parties.pdf>).

<sup>1566</sup> En el caso de España, por ejemplo, el MLI quedará al margen del CDI con Países Bajos de 1971.

comunitarias y nacionales que, concertadamente (aunque no siempre coincidentemente), han decidido enfrentar las debilidades de la fiscalidad internacional -como la falta de transparencia, la existencia de regímenes preferenciales y el desafío de la economía digital- para constituir un sistema de fiscalidad mejor blindado, pero sin duda bastante más complejo.

Cuando en el 2013, el Plan de Acciones BEPS fue presentado, generó tanto escepticismo como sorpresa y expectativa por los objetivos planteados. El hecho que el Plan BEPS traduzca los objetivos políticos de un grupo de países representó una desventaja inicial que fue superada por la apertura del Marco Inclusivo y el éxito que este alcanzó en poco tiempo; sin embargo, eso no ha impedido que en muchos aspectos las decisiones o conclusiones finales hayan sido planteadas desde la conveniencia de los Estados más poderosos sin considerar los intereses de las economías emergentes y ello, en asuntos como el replanteamiento de los principios para el reparto del poder impositivo, no puede ser soslayado so riesgo de que estos Estados adopten medidas unilaterales que socaven los propósitos de coordinación y cooperación que un sistema de fiscalidad internacional más equitativo exige.

Brauner (2014a) destacaba como aspectos positivos y de aprendizaje del Proyecto BEPS los siguientes: i) que el progreso solo puede conseguirse con la cooperación, pues el paradigma de la acción unilateral está destinado al fracaso; ii) que el enfoque integral y holístico en lugar de arreglos *ad hoc* son necesarios para tener éxito; y, iii) que es necesario dejar atrás enfoques tradicionales para enfrentar los nuevos desafíos que afronta el régimen de fiscalidad internacional. Sin embargo, apuntaba el autor, que no veía muy compatible el proyecto BEPS con estos aspectos, y más bien observaba un fuerte apego a la tradición de la OCDE, destacando que donde se aprecia una mayor innovación sería en cuanto al principio de creación del valor para los precios de transferencia para superar el de *arm's length*<sup>1567</sup>. A la vista de lo ocurrido hasta el momento, podemos afirmar el acierto en los comentarios del autor, aunque en el aspecto que él consideraba como el mayor logro del Plan BEPS – instaurar el principio de creación del valor- todavía no se puede verificar que este haya logrado operar por encima del tradicional *arm's length*, sobre todo por el desafío que aun no ha sido superado y sigue pendiente que es llegar a

---

<sup>1567</sup> Cfr. Brauner, 2014a, p. 38.

una tributación acorde con la digitalización de los servicios y la actividad de las multinacionales en dicho campo.

Ahora bien, a pesar de que el entramado de normas y nuevos estándares instaurados por el Plan BEPS le han aportado complejidad al sistema de fiscalidad internacional constituyendo un eventual detonante de mayor conflictividad, se debe reconocer que la previsión del paquete BEPS de incluir la Acción 14 con el objeto de hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias ha sido acertado y un buen paliativo que aporta seguridad al sistema, considerando que muchos de los CDI vigentes han sido ajustados por aplicación del Convenio Multilateral (Acción 15). A esto ayuda, también, que se haya avanzado bastante rápido, según se aprecia en los reportes, con los “*peer reviews*” para valorar las prácticas actuales de las Administraciones tributarias en cuanto a la resolución de conflictos. Estas muestras, por lo demás, dejan en evidencia como los Estados, y Administraciones tributarias en particular, actúan bajo el saludable convencimiento que la globalización ha dejado obsoletas las soluciones bilaterales y tanto para aspectos sustantivos como para los procedimentales resulta mejor partir de soluciones multilaterales.

Finalmente, sobre el trabajo de la Acción 11 que se encarga de la evaluación y seguimiento del Plan de Acción BEPS, bajo las propuestas de herramientas y mejora de dato del Marco Inclusivo, con el fin de medir y monitorear los impactos fiscales y económicos de la elusión fiscal y los efectos de la implementación de las medidas BEPS, se han obtenido datos relevantes para el análisis de los impuestos corporativos de más de 100 jurisdicciones, así como también se está procesando la información que ofrece el intercambio de los informes país por país para conocer más acerca de las actividades de las multinacionales y dónde se encuentran ubicadas sus cadenas de generación de valor. Sin embargo, todavía no se ha alcanzado un resultado analítico de dichas estadísticas a una escala relevante que permita deducir conclusiones sobre cómo enfrentar el problema de la elusión internacional. En otros términos, la tarea está en marcha, la data existe, falta la divulgación de hallazgos que permitan consolidar o ajustar las medidas BEPS de cara al futuro.

Aún sin contar con estos datos definitivos, sin embargo, sí se aprecia un cambio en el paradigma en la fiscalidad internacional, progresivo y consistente, en el que se valora el esfuerzo de los Estados para incorporar las medidas BEPS a los ordenamientos internos de la forma más coordinada posible; de las Administraciones Tributarias para definir sus

normas en relación con los cambios técnicos que suponen avanzar hacia procedimientos ágiles para contribuir a la mejora de la transparencia y mejorar su capacidad de respuesta a los procedimientos de resolución de los eventuales conflictos. En sentido, debemos precisar y reconocer que el Proyecto BEPS no ha supuesto una panacea para superar todos los defectos de la fiscalidad internacional o los graves problemas de la elusión, pero sí que ha permitido dar pasos coordinados para frenarla. Los defectos estructurales y funcionales del sistema fiscal internacional que han permitido que ella avance, se topan, además, con la complicidad involuntaria de una falta consenso en cuanto a las definiciones de planificación fiscal agresiva y elusión, por lo que se hace necesario continuar un trabajo en esa línea, sea para establecer caracterizaciones mínimas para reconocerlas y diferenciarlas, o -como se ha hecho con la DAC 6- estableciendo rasgos distintivos que se actualicen permanentemente, aunque ya se sabe que la evolución y adaptación de los esquemas fiscales en el mercado de las planificaciones cambian con mayor velocidad.

En ese aspecto, hoy por hoy, no se puede considerar que el Proyecto BEPS haya supuesto un punto de inflexión o cambio absoluto en el sistema fiscal internacional pero tampoco cabe afirmar que solo se trate de una mera reparación de los principios existentes. Lo que sí queda claro es que la planificación fiscal internacional no ha tenido otra opción que tener en cuenta las medidas BEPS. De acuerdo con la OCDE (2018b), un número considerable de EMN ha adoptado medidas proactivas para realinear sus respectivas estructuras fiscales con las actividades económicas efectivamente desarrolladas, ya sea reconsiderando la postura adoptada en materia de precios de transferencia o reubicando y repatriando activos valiosos, tales como los intangibles. Así pues, la implementación del Proyecto BEPS está limitando la posibilidad de que se generen situaciones de doble no imposición, y las actividades transfronterizas empiezan a estar más alineadas con las estructuras fiscales<sup>1568</sup>. De todas formas, como resulta natural imaginar, mientras no haya un intercambio absoluto de información internacional,

---

<sup>1568</sup> “Dichas medidas ya están reportando una mayor recaudación a los Estados (p.ej. sólo en la Unión Europea, se han recaudado más de 3 000 millones de euros como resultado de la implementación de las nuevas Directrices Internacionales sobre IVA/IBS). Otro de los efectos que se esperan de la aplicación generalizada del paquete de medidas BEPS, junto con las directivas recientemente adoptadas por la UE y algunos aspectos de la reforma fiscal estadounidense, es la neutralización de los tipos de gravamen efectivos excesivamente bajos a los que resultan sometidas algunas empresas”. *Vid.* OCDE, 2018, Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018, p. 2. <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

siempre va a haber posibilidades de que las multinacionales jueguen con sus beneficios en interés propio.

En conclusión, las Acciones BEPS constituyen un evento relevante en el desarrollo del sistema fiscal internacional hacia una versión más justa y con menos espacio para la elusión pero, a la vez, ha aportado complejidad al sistema dado el tipo de desafíos con los que debe lidiar tales como la tributación de la economía digital, las asimetrías híbridas, el abuso de los convenios, la instauración de regímenes de revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, entre otros. Todos los actores del sistema fiscal internacional (Estados, administraciones, empresas, intermediarios fiscales) se han visto afectados en mayor o menor medida por el impacto de las Acciones BEPS y han debido adaptarse a nuevas exigencias en la gestión de los riesgos tributarios<sup>1569</sup>. En todos los casos se trata de aspectos en donde uno de los pilares del Plan BEPS como es la transparencia (Acciones 5, 12 y 13), ha incidido especialmente y por ende se ratifica como uno de los más importantes. Un nivel superior de comunicación fluida entre todas las partes sigue siendo una ambición del sistema pero resulta indispensable para que haya más transparencia, sea más justo, con más seguridad jurídica y que aporte beneficios a la economía de los países sin perjudicar la competitividad de las empresas.

No hay duda, pues, de que el Proyecto BEPS ha contribuido al nacimiento de una conciencia cívica tributaria universal -no existente antes-, para que las empresas multinacionales paguen su *fair taxes*. No obstante, queda pendiente consolidar el trabajo para alcanzar acuerdos definitivos sobre los nuevos principios para el reparto de la potestad tributaria entre jurisdicciones, que es un problema cuya resolución todavía se plantea con un horizonte temporal mayor. La creación e implementación del Plan BEPS ha sido posible por la rápida actuación de los gobiernos y el esfuerzo de todas las partes interesadas, con el propósito de conseguir un entorno fiscal estable, y en esa misma línea se debe conducir el trabajo para definir el reparto de la potestad tributaria, considerando

---

<sup>1569</sup> A nivel jurisprudencial, se ven los resultados también de la influencia del Plan BEPS en el enfoque seguido por el Tribunal de Justicia de la UE en sus sentencias de 26 de abril de 2019 (en los denominados Danish ECJ Cases C-115/16, C-116/16, C-117/16, C-118/19 y C-297/16), que revisan la figura del abuso del derecho como base de la elusión fiscal en un caso en se utilizó empresas holding como parte de estructuras de inversión. Al respecto se puede revisar Hernández González-Barreda, P.A. (2019). Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16, 116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16). En *European Taxation*, IBFD, Vol. 59, N° 9, pp. 409-421.

un resultado que signifique un beneficio para todos, sin descuidar el de las economías más pequeñas.

### **5.5 La normativa europea contra las prácticas tributarias abusivas en el mercado común de la UE: Paquete de medidas antielusión fiscal (*Anti Tax Avoidance Package* ATAP y ATAD).**

Hemos destinado estos últimos párrafos para referirnos a las medidas europeas que fueron adoptadas con el propósito de introducir de una forma coordinada por los Estados miembros, las medidas derivadas del Plan BEPS<sup>1570</sup>. Este conjunto de medidas, que fueron publicadas finalmente en julio de 2016, Paquete de Medidas Anti-elusión Fiscal (*Anti Tax Avoidance Package* – ATAP) son una muestra más del impacto que ha tenido el Plan de Acción BEPS en el ordenamiento de la fiscalidad internacional, y en particular la *Anti Tax Avoidance Directive* (ATAD), “supone la asunción del fenómeno BEPS como claro epicentro de la actuación europea contra la elusión fiscal”<sup>1571</sup>. Así, estos acuerdos comunitarios constituyen una expresión de la voluntad política en la UE para recoger el testigo de las iniciativas planteadas por la OCDE y el G-20, y reforzar los esfuerzos, mostrando su unidad en el objetivo de hacer frente a los denominados esquemas de planificación agresiva y elusión fiscal internacional<sup>1572</sup>.

Ante la rapidez con la que se lograron los acuerdos e Informes referidos a las 15 Acciones BEPS, la UE apuró el paso para incorporar en los ordenamientos internos dichas medidas, para mantener el adecuado funcionamiento del mercado interior. En ese sentido, buscando soluciones rápidas, comunes y, a la vez flexibles, para dicha implementación,

---

<sup>1570</sup> ATAD es heredera de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Vidal Ruiz de Velasco, 2016, p. 362). Así, en los considerandos de Directiva Anti-abuso (ATAD), se fundamenta que “en las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor. (...) Estos nuevos objetivos políticos se han traducido en recomendaciones de actuación concretas en el contexto de la iniciativa” del Plan de Acción BEPS y la lucha contra la elusión fiscal.

<sup>1571</sup> Martín López, Jorge. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En *Nueva Fiscalidad*. Monográfico Fiscalidad Internacional y Comunitaria, p. 24.

<sup>1572</sup> En esa línea el Consejo de la UE ya se había pronunciado a fines del año 2014, en sus conclusiones del 18 de diciembre, sobre su voluntad de tomar decisiones para enfrentar estos temas, al señalar “Es urgente avanzar en la lucha contra la elusión fiscal y la planificación fiscal abusiva, tanto a nivel mundial como de la UE. Al tiempo que resalta la importancia de la transparencia, el Consejo Europeo espera con interés la propuesta de la Comisión sobre el intercambio automático de información en la UE en materia de acuerdos tributarios. El Consejo debatirá la forma de avanzar en todas estas cuestiones e informará al Consejo Europeo de junio de 2015”. *Vid.* El Consejo Europeo en 2014. Conclusiones del Consejo Europeo y declaraciones de los jefes de Estado o de Gobierno, p. 59. Disponible en <https://www.consilium.europa.eu/media/30188/qcao14001esn.pdf>

se consideró que la puesta en práctica de estos acuerdos que recogen las propuestas BEPS contras las prácticas abusivas, se instrumente mediante Directivas<sup>1573</sup>.

Con este propósito, la Comisión presentó el 28 de enero de 2016 el *Anti-Tax Avoidance Package* (ATAP) con diversas acciones dirigidas a neutralizar esquemas de erosión de bases imponibles y transferencia de beneficios en el mercado interior consideradas como inaceptables desde la perspectiva de la política fiscal europea al requebrajar la consistencia y justicia en la imposición de los resultados empresariales en el espacio común<sup>1574-1575</sup>. Siendo el objetivo esencial de dichas acciones o medidas comunitarias conseguir que las empresas paguen sus impuestos allí donde obtengan sus beneficios.

---

<sup>1573</sup> Al proponerse las medidas se cuestionó, por un lado, si existía algún problema con el principio de subsidiariedad que debe inspirar las intervenciones de las normas comunitarias y con el de proporcionalidad, en tanto se apreciaría que existen otras materias que generan mayores distorsiones y fragmentan el mercado interior que las que se pretenden corregir con la ATAD. Ante ello, en el Preámbulo de la Directiva se especifica que esta intervención de la UE se justifica para “mejorar la resiliencia del mercado interior en su conjunto frente a las prácticas de elusión fiscal transfronteriza, ..., (objetivo que) no puede ser alcanzado suficientemente por los Estados miembros de forma individual”; así como que se considera una norma proporcional al establecerse “un nivel mínimo de protección del mercado interior” ya que “sólo pretende alcanzar un grado mínimo básico de coordinación dentro de la Unión con el fin de materializar sus objetivos”. Cfr. Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, Directiva Europea Anti-abuso, p. 10. Por otro lado, se cuestionó el hecho que una Directiva sea una medida idónea para aprobar una cláusula antibusos para los países miembros dado que “En el ámbito de la imposición directa, las directivas únicamente pueden adoptarse para «la aproximación de las disposiciones legales [...] de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior», como reza el art. 115 TFUE, única base jurídica para la aprobación de directivas en dicho ámbito” y “La ATAD no aproxima normas estatales que inciden en el funcionamiento del mercado interior (lo que legitimaría su adopción con base en el art. 115), sino que obliga a los Estados miembros a introducir en sus legislaciones nacionales una serie de normas (establece normas) para luchar contra comportamientos de los contribuyentes que inciden directamente (según indica, y a nuestro parecer, de forma equivocada) en el mercado interior”. Barreiro Carril, M. C. (2019b). La controvertida base jurídica de la Directiva antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación. En *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Nº, 62, p. 155 y 171. Como se sabe el art. 113 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) permite al Consejo, que en el ámbito de la imposición indirecta, se adopten disposiciones de armonización de las legislaciones estatales, por unanimidad, a iniciativa de la Comisión y previa consulta no vinculante al Parlamento Europeo, “en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia”, y en relación a la imposición directa, el art. 115 TFUE permite adoptar disposiciones de armonización con un procedimiento equivalente y con la misma subordinación a las necesidades del mercado interior y la libre competencia.

<sup>1574</sup> Cfr. Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, p. 4.

<sup>1575</sup> Sobre este aspecto, comenta Barreiro Carril (2019b) que esta directiva presenta “en varias de sus cláusulas un contenido similar al de las cláusulas estatales que el TJUE había tenido que tolerar debido a la ausencia esencial de armonización en materia de impuestos directos, resultando el contenido de otras incompatible con la jurisprudencia del Tribunal, en tanto en cuanto se aplican a transacciones genuinas, haciendo prevalecer de forma absoluta la necesidad de prevenir el abuso por encima de las libertades fundamentales”. Barreiro Carril, 2019b, p. 155.

En esa línea, este paquete fue presentado como medidas basadas en los “tres pilares” de la agenda de la Comisión Europea para una tributación más justa: garantizar una efectiva tributación en la UE; aumentar la transparencia fiscal; y, asegurar un “*level playing field*” o sea una competencia en igualdad de condiciones<sup>1576</sup>. Con tal propósito, se buscaba corregir la descoordinación y *loopholes* que se producen por las diferencias entre los sistemas tributarios y que son usados por las multinacionales para sus esquemas de planificación tributaria; las diferencias en la regulación y aplicación de los criterios antiabuso ante dichos esquemas que tienen los diferentes Estados miembros; y superar la ausencia de un marco normativo para facilitar la transparencia a nivel transfronterizo y mejorar el control de las actividades internacionales de las multinacionales.<sup>1577</sup>

Tras haber discutido diferentes propuestas durante los primeros meses del 2016, a fines de mayo, en el Consejo ECOFIN se alcanzaron consensos sobre el *Anti Tax Avoidance Package* en torno a tres medidas: la reforma de la Directiva 2011/16/UE, para regular el intercambio obligatorio automático del informe país por país (*Country by Country reporting* - CbCR); conclusiones sobre la Comunicación de la Comisión sobre la estrategia de imposición exterior (lista común de paraísos fiscales) y sobre la Recomendación de la Comisión sobre medidas contra el abuso de Tratados para evitar la doble imposición. Costó un poco más de tiempo llegar un acuerdo sobre la Directiva referida en particular a la posibilidad de establecer una norma antielusión. En efecto, tras haber trabajado con distintos textos de Propuestas de Directiva, el Consejo de Asuntos Económicos y Financieros (ECOFIN) alcanzó finalmente un acuerdo en su reunión del 17 de Junio de 2016, sobre la Directiva Anti-abuso (*Anti Tax Avoidance Directive – ATAD*)<sup>1578</sup>.

A pesar de esa inicial demora<sup>1579</sup>, la ATAD, finalmente, vio la luz como la “Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas

---

<sup>1576</sup> Cfr. [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_16\\_159](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_16_159)

<sup>1577</sup> Vid. Fundación Impuestos y Competitividad. (2016). Directiva Europea Anti-abuso, p. 5.

<sup>1578</sup> Esta Directiva es junto a la propuesta de Directiva relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades, desdoblada en dos, y reactivada en 2016, parte de las medidas anti BEPS de la UE. Cfr. Martínez Bárbara, 2017, p. 122.

<sup>1579</sup> Esa inicial demora no fue, sin embargo, larga, más aún si se considera que el contenido de esta ATAD gravita sobre temas sobre los que solía haber discrepancias entre los Estados miembros como es el caso de la imposición directa y la posibilidad de establecer una base común. Por ello, más bien, se diría que esta Directiva pudo aprobarse en un notable corto plazo. En sentido, Barreiro Carril (2019b) llama la atención sobre que: “La ATAD ha logrado, sin embargo, la unanimidad para su aprobación en un tiempo récord, lo

contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior”<sup>1580</sup> y con ella se adoptaron medidas vinculadas al trabajo desarrollado con ocasión de tres acciones BEPS: las normas anti-híbridos (Acción 2), la transparencia fiscal internacional, normas CFC (Acción 3) y la limitación de la deducibilidad de intereses (Acción 4). A lo que se agrega una cláusula general anti-abuso y un impuesto de salida, medidas estas dos últimas que ya habían sido discutidas en la propuesta de Directiva para armonizar el impuesto de sociedades<sup>1581</sup>. Con posterioridad, se aprobaría la Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017 por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164, conocida como ATAD 2, para establecer reglas para luchar contra los híbridos con terceros países fuera de la Unión Europea<sup>1582</sup>. Cabe anotar que, a pesar de que es común encontrar en la literatura la referencia diferenciada entre ATAD 1 y ATAD 2, no se trata, en estricto, de una norma que la sustituya o que opere cambios sino de la ampliación de su aplicación a operaciones con terceros países en el caso de híbridos, por lo que las referencias que hagamos en adelante serán simplemente a la ATAD.

---

que nos hace pensar que su naturaleza debe ser distinta a la de las directivas armonizadoras que acabamos de mencionar.” Barreiro Carril, 2019b, p. 162. En el mismo sentido, Martínez Bárbara (2017) entiende que el consenso alcanzado en escasos seis meses “se nos hubiese antojado imposible pocos años atrás y es una prueba más del giro copernicano que se ha producido en materia de fiscalidad internacional” (p.121).

<sup>1580</sup> El plazo para la transposición de esta Directiva estuvo previsto hasta el 31 de diciembre de 2018, con vigencia de sus disposiciones legales a partir del 1.1.2019 salvo en lo que respecta a la imposición de salida cuya transposición puede ser hasta fines del 2019 y en el caso de la norma sobre limitación de intereses, que se establece que de contar los Estados con normas sobre esta materia que sean igualmente eficaces, podrán aplicarlas hasta un plazo posterior a la publicación del acuerdo sobre la Acción 4 BEPS, pero no más allá del 1 de enero 2024.

<sup>1581</sup> Propuesta de Directiva del Consejo de 2011, on *Common Consolidated Corporate Tax Base -CCCTB*. COM(2011) 121/4 2011/0058 (CNS). Ver también la Propuesta para una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades contenida en el Plan de Acción para un Sistema de Imposición de las Sociedades Justo y Eficaz, presentado por la Comisión el 17 de junio de 2015.

<sup>1582</sup> Con esta nueva Directiva se completa la definición de asimetría híbrida incluyendo las derivadas de operaciones con EP, transferencias híbridas, híbridos importados, híbridos invertidos y asimetrías híbridas derivadas de situaciones de doble residencia fiscal, tanto entre Estados Miembros como con terceros países. Cfr. Concha Carballido, C. (2021). Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. En *Observatorio fiscal del Plan de Acción BEPS: ¿Dónde estamos cinco años después?* Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, p. 19.

En síntesis, la ATAD está compuesta de cinco medidas fundamentales: la Norma relativa a la limitación de los intereses<sup>1583</sup> (art. 4); Impuesto de salida<sup>1584</sup> (art. 5); la GAAR<sup>1585</sup> (art. 6); la Norma relativa a las sociedades extranjeras controladas<sup>1586</sup> (CFC) (art.7); y, la norma sobre Asimetrías híbridas<sup>1587</sup> (art. 9). Quedando en el camino, por controversial y no haber generado consenso, la propuesta sobre la cláusula de inversión (*switch-over rule*<sup>1588</sup>). Por el contenido que regula, la ATAD es una norma secundaria de gran importancia pues “no solo convierte en hard-law de la UE algunas recomendaciones

---

<sup>1583</sup> Esta medida, relacionada directamente con la Acción 4 BEPS, establece el tope máximo del 30% del EBITDA o 3 millones de euros, como deducción posible por endeudamiento. Se deja la posibilidad autoricen una deducción mayor en determinados supuestos.

<sup>1584</sup> Impuesto que afecta las plusvalías latentes de los activos transferidos al exterior si concurren determinados requisitos.

<sup>1585</sup> La norma general antiabuso cuyo fin es que se no se produzcan negocios o conjuntos de negocios artificiosos que persigan esencialmente obtener un ahorro fiscal contrario a los objetivos de la norma tributaria que hubiera debido ser aplicada.

<sup>1586</sup> Siguiendo el criterio planteado por BEPS se plantea gravar los beneficios no distribuidos de entidades residentes en un tercer Estado en las que se tenga el control y siempre que el impuesto satisfecho sobre los beneficios sea inferior a la diferencia entre el impuesto que habrían pagado en el país de la matriz y el impuesto efectivamente satisfecho. Para esta regla solo se debe transparentar determinadas rentas de las denominadas pasivas, así como rentas no distribuidas por la entidad o establecimiento permanente derivadas de mecanismos falseados cuyo principal objetivo fuera conseguir una ventaja fiscal.

<sup>1587</sup> Se establece que cuando dos Estados miembros otorguen distinto tratamiento a una entidad híbrida o instrumento híbrido, y ello ocasione la deducción de las mismas pérdidas tanto en el país de la fuente como en el otro Estado miembro, tales deducciones solo podrán hacerse en el Estado en que se haya originado tal gasto. Del mismo modo, si hubiera lugar a deducir un gasto en el país de origen pero sin la inclusión de aquél en la base imponible del Estado de destino, el Estado de origen no permitirá la deducción fiscal del gasto.

<sup>1588</sup> Con esta norma, relativa a la distribuciones de beneficios y ganancias patrimoniales derivadas de entidades residentes en un tercer país, se buscaba sustituir el método de exención por el método de imputación bajo determinadas circunstancias. Ello dado que la aplicación del método de exención para este tipo de renta de fuente extranjera es señalado como elemento que favorece el diseño de estructuras o esquemas de planificación fiscal agresiva buscando trasladar rentas al extranjero para tributar a un tipo efectivo final muy reducido o simplemente eliminar la tributación. Con el se buscaba eliminar la exención en los casos que el impuesto sobre los beneficios obtenido en dicho país (*statutory rate*) fuera inferior al 40% del tipo impositivo que se le habría aplicado de acuerdo con el impuesto sobre sociedades del Estado Miembro del contribuyente. Esta disposición afectaría a diversos regímenes *holding* que tienen distintos Estados miembros -como es el caso de España-, y recibió una fuerte oposición de países como Holanda cuyo ordenamiento tiene medidas para atraer ese tipo de sociedades a su territorio, arguyendo que, por el contrario el régimen de exención permite canalizar el objetivo de política fiscal basado en la igualdad tributaria, garantizando que las empresas que operen en el mismo mercado compitan en igualdad de condiciones. Cfr. Vidal Ruiz de Velasco, 2016, p. 370. Para otros Estados miembros su cuestionamiento residía en la “competencia comunitaria para el establecimiento, aunque fuese de manera indirecta de tipos mínimosde gravamen en el Impuesto sobre Sociedades y asimismo consideraban que el alcance de esta cláusula iba más allá de lo exigido en el Plan BEPS, además de vulnerar los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad. Esta cláusula *switch-over* fue incluida en los artículos 53 y 55 de la propuesta BICIS de 2016. Cfr. Martínez Bárbara, 2017, pp. 121-122.

(soft-law) internacionales (OCDE/G20), sino que modula su contenido e incluye nuevas medidas al margen de los «estándares internacionales» (Beyond BEPS)”<sup>1589</sup>.

La ATAD fue recibida con expectativa y cierto nivel de positividad al reconocer el esfuerzo y avance que constituye en la lucha contra la elusión fiscal y la falta de equidad en el sistema de fiscalidad internacional, no faltaron voces que exigían y esperaban más de las acciones a adoptar por la UE<sup>1590</sup>. Aunque lo que sí es objetivo es que ha significado una importante labor de armonización de los Impuestos sobre Sociedades de los países de la Unión<sup>1591</sup> y ha conseguido introducir la obligación para los Estados miembros de trasponer una norma general antiabuso en el ámbito del impuesto de sociedades, cuestión nada desdeñable a pesar de no tratarse de la primera iniciativa en ese campo, pero en ocasiones anteriores se hizo con un alcance más acotado<sup>1592</sup>.

---

<sup>1589</sup> Calderón Carrero J.M. y Martín Jiménez, A. (2017). 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? En *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, N° 407, p. 5.

<sup>1590</sup> Es el caso de la ONG Oxfam, muy activa desde el inicio en los temas vinculados a la elusión y presente en las denuncias y debate acerca de los beneficios que la fiscalidad internacional estaba dejando a las multinacionales. Justo una semana después de que la ONG internacional revelara que solo 62 personas poseen la misma cantidad de riqueza que la mitad más pobre del mundo, se aprobaba la ATAD, por lo que al conocer la adopción de esta Directiva, señalaba que a pesar de las intenciones de la UE de tomar medidas energéticas contra la elusión fiscal, a su juicio, el paquete de lucha contra la elusión fiscal no estaba llegando hasta donde se declaraba que lo haría, advirtiendo también que los países en desarrollo acusarían ese fracaso de la normativa UE. Cfr. *EU Anti-Tax Avoidance package will fail to end the era of tax havens, warns Oxfam* (publicado el 28.1.2016). <https://www.oxfam.org/es/node/8981>

<sup>1591</sup> García Torres F., Ma. Jesús. (2017). Esta vez sí es posible la armonización del Impuesto sobre Sociedades porque ya es una realidad. En García Herrera B., C. (coord.), Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales, N° 13/2017, p. 49.

<sup>1592</sup> Se regulan cláusulas antielusivas en la Directiva sobre fusiones 90/434/CEE (se mantiene en su versión actual 2009/133/CE); en la Directiva sobre intereses y cánones 2003/49/CEE y en la Directiva sobre sociedades matrices y filiales 90/435/CEE (actual Directiva 2011/96/UE), disponiéndose en estos casos la inaplicación de la respectiva Directiva cuando el principal propósito o uno de los principales propósitos de una estructura, transacción o “arrangement” sea la obtención de una ventaja fiscal. Cfr. Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, p. 17, nota a pie 1. Todas estas directivas, por otra parte, son antecedentes, también, de los intentos por armonizar normas sobre el impuesto de sociedades en la UE a pesar de que la imposición directa es un ámbito de competencia de los Estados miembros como lo ha dejado establecido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) en su sentencia de 21 de septiembre de 1999, Saint-Gobain ZN, C-307/97, EU:C:1999:438, apartado 58, donde concluye que “si bien es cierto que la fiscalidad directa es competencia de los Estados miembros, no lo es menos que estos últimos deben ejercerla respetando el derecho comunitario”. *Vid.* Barreiro Carril, 2019b, pp. 159-160, y nota a pie 6. Aunque la Directiva se dirige a la imposición directa y concretamente al IS, Calderón Carrero y Martín Jiménez (2017) han defendido que la GAAR de la ATAD debería alcanzar a todas las operaciones que presenten conexión directa con tal impuesto, como es el caso de las relacionadas con el Impuesto a la renta de no residentes que afectan rentas empresariales. *Vid.* Calderón Carrero, J. M. y Martín Jiménez, A., 2017, pp. 30-31. Coincide con esta postura, Martínez Bárbara, 2017, p. 126.

Las medidas ATAD han sido recogidas, como se ha dicho, en línea con los resultados del proyecto BEPS, aunque en algún aspecto se ha excedido el alcance y exigencias de estos, y en otros casos se ha reclamado que no se aprovechara para incluir los estándares adoptados en el Plan BEPS<sup>1593</sup>. Ahora bien, la Directiva establece un principio de “Nivel Mínimo de protección” (artículo 3<sup>1594</sup>) para permitir flexibilidad a los Estados para transponerlas en su ordenamiento interno, cuidando que no se afecte negativamente al objetivo perseguido por la Directiva, pero también dejando espacio para que los Estados ejerzan su competencia en materia de imposición directa en un marco en donde se ha pretendido fijar principios que admiten el desarrollo propio de la legislación interna<sup>1595</sup>.

Ahora bien, de las cinco medidas adoptadas en la ATAD solo nos referiremos concretamente a la cláusula general antiabuso, por ser la que de modo directo aborda el problema de la elusión internacional objeto de esta investigación<sup>1596</sup> y que, además, generó un amplio debate. Este debate se explica no solo por las diferentes posiciones que los Estados miembros han mostrado para enfrentar los problemas de la planificación agresiva y elusión -posiciones fundadas en sus tradiciones jurídicas y también en la defensa de sus propios regímenes tributarios-, sino también por la discrepancia en torno

---

<sup>1593</sup> Sobre la relación entre la ATAD y el Plan BEPS, se cuestionó que esta no recogiera los estándares mínimos relativos a las medidas fiscales perniciosas (acción 5), abuso de convenio (acción 6), documentación en materia de precios de transferencia país por país (acción 13) y resolución de conflictos (acción 14). *Vid.*, Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, p. 11. Pero también se ha considerado que al haber recogido los temas que son tratados como metodologías comunes o recomendaciones en el proyecto BEPS ello constituye un espaldarazo al Plan BEPS en el ordenamiento comunitario. Cfr. Vidal Ruiz de Velasco, 2016, p. 374. Ver también Rigaut, A. (2016). Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. En *European Taxation*, Vol. 56, N° 11, pp. 497-505.

<sup>1594</sup> “La presente Directiva no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades” (art. 3).

<sup>1595</sup> Se debe señalar que también la amplitud con la que fueron recogidas las medidas en la ATAD “estableciendo principios y reglas generales que deberán ser desarrollados por los Estados miembros a la hora de incorporarlos a su normativa interna” puede ser un factor desencadenante de “nuevas divergencias, asimetrías y descoordinaciones entre los ordenamientos internos, generando de nuevo un marco tributario desigual en la Unión”. Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, p. 12.

<sup>1596</sup> Las otras medidas ya las hemos estudiado al tratar las Acciones BEPS. En el caso del impuesto de salida del “*exit tax*” esta disposición ya estaba incluida en la mayoría de países de la región, aunque ciertamente la Directiva la trabajó de un modo más amplio, pero se generaron mayores controversias. En el caso español, dicha regla estaba prevista en el artículo 19 de la LIS. La Directiva amplía su aplicación a supuestos que no estaban previstos en él como la transferencia de activos de la casa matriz a un EP en el exterior, o el traslado desde España al extranjero de EP de entidades no residentes. Para una revisión detallada de la naturaleza y finalidad de los “*exit taxes*”, la problemática que se plantea sobre ellos, y su diversa regulación en diferentes países de la UE, se recomienda la obra de Ribes Ribes, Aurora. (2014). *Los impuestos de salida*. Valencia: Tirant lo Blanch.

a si realmente era necesario regular una cláusula antiabuso a nivel comunitario siendo que la mayoría de Estados miembros cuenta con una GAAR interna<sup>1597-1598</sup>.

La justificación para acordar una medida como introducir en la normativa comunitaria una cláusula general antiabuso, está resumida en el Preámbulo de la Directiva en el que se señala que se busca “colmar las lagunas existentes” no debiendo “afectar a la aplicabilidad de las normas específicas de lucha contra el fraude”, así como se destaca la importancia de “garantizar la aplicación uniforme de las normas generales (anti-abuso) en situaciones de ámbito nacional, dentro de la Unión y en relación con países terceros, de modo que su alcance y los resultados de su aplicación en situaciones nacionales y transfronterizas no difieran”<sup>1599</sup>. Habiéndose, por otro lado, dejado en claro la posibilidad de que se deriven la aplicación de sanciones pues en el mismo Preámbulo se precisa que “No debería impedirse a los Estados miembros aplicar sanciones cuando sean aplicables las normas generales”<sup>1600</sup>.

A partir de esta decisión de contar con una cláusula general antiabuso en el Derecho comunitario, cambia, también, para el Tribunal de Justicia de la UE (TJUE) la forma en que va a poder dirimir en las controversias relacionadas con la imposición directa. En ese sentido, se ha dicho que la ATAD permite que los ordenamientos internos queden abiertos al escrutinio del TJUE, y también de la Comisión Europea. Correspondiendo ahora que el TJUE pueda “dictaminar si una operación doméstica debe o no verse afectada por la

---

<sup>1597</sup> Ya contaban con una norma general antiabuso aunque con distinto fundamento, usando la “sustancia sobre la forma” (Portugal, Grecia, Irlanda o muchos de los países de Europa del Este, como Croacia, la República Checa o Rumanía), o la figura del “fraude de ley” (Bélgica, Francia, Alemania) o de ambos (España, Italia, Austria o Hungría). Cfr. Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, p. 20. Se agregan a los mencionados países que ya contaban con una GAAR: Bulgaria, Chipre, Dinamarca, Estonia, Finlandia, Lituania, Luxemburgo, Malta, Países Bajos, Polonia, República Eslovaca, Suecia y Reino Unido. Cfr. Lang, M.; Owens, J.; Pistone, P.; Rust, A.; Schuch, J.; Staringer, E. (eds.). (2016). *GAARs – A key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. Amsterdam: IBFD.

<sup>1598</sup> La tendencia en el debate sobre este asunto tenía un claro derrotero hacia consensuar una GAAR en el ámbito europeo. El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) tenía ya establecido un criterio favorable a una cláusula de esta naturaleza (por ejemplo en caso *Cadbury Schweppes*, sentencia de 12 de septiembre de 2006, cuyo fundamento explicaba que era admisible limitar las libertades comunitarias cuando se produjeran “comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto” Cfr. Parágrafo 55 de la Sentencia de 12.9.2006 - Asunto C-196/04. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ALL/?uri=CELEX%3A62004CJ0196>. También la Recomendación 2012/772/UE de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva, de diciembre de 2012 aconsejaba a los Estados miembros adoptar una norma general de lucha contra el fraude.

<sup>1599</sup> Considerando 11, de la Directiva (UE) 2016/1164, de 12 de julio de 2016.

<sup>1600</sup> *Ibid.*, loc. cit.

norma general anti-abuso, sintiéndose tal vez legitimado por la Directiva ATAD para entrar a valorar los motivos económicos de la operación y la finalidad de las normas fiscales nacionales”<sup>1601</sup> dado que por aplicación de esta cláusula “las Administraciones tributarias podrán recalificar los hechos económicos subyacentes prescindiendo de la forma que les hayan otorgado las partes” (Martínez Bárbara, 2017, p. 126).

La cláusula antiabuso está prevista en el artículo 6 de la DAT, “Norma general contra las prácticas abusivas”, aunque propiamente la cláusula antielusiva (presupuesto y consecuencia) se encuentran en el artículo 6.1. El tenor de dicha norma es el que sigue:

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 sean desestimados de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional.

Como es posible apreciar, cláusula describe las características necesarias para calificar el abuso en materia tributaria. Así, para que este ocurra debe concurrir que exista un mecanismo (o una operación), o varios mecanismos (u operaciones en serie o relacionadas o estructuras), constituidos por una fase o varias fases, que sean falsos<sup>1602</sup>

---

<sup>1601</sup> Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, p. 21.

<sup>1602</sup> El uso del término “falsedad” en la versión en español de la Directiva, ocasionó un gran debate respecto a si la aplicación de la ATAD por parte de la Administración tributaria española, sería solo a los casos de simulación, debido a que las “operaciones falsas” son entendidas como formas de simulación y, por tanto, no comprendidas dentro del artículo 15 de la LGT, sobre conflicto en la aplicación de la norma. Esta postura, sin embargo, no sería coherente con el propósito de esta Directiva. Ver por todos: Báez Moreno, Andrés y Zornoza Pérez, Juan. (2018a). *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 103, N°. 1 (72nd Congress of the International Fiscal Association. Seoul 2018), Ejemplar dedicado a: Anti-avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules, pp. 699-715.

(o artificiosos<sup>1603</sup>), y, además, que no existan razones comerciales válidas<sup>1604</sup> que justifiquen su existencia al tener como propósito principal o uno de sus propósitos principales el obtener una ventaja fiscal. Este último requisito es el que puede generar mayor dificultad para su apreciación. Empero, esta redacción amplia es muestra de una tendencia que se aprecia en Tribunales y Administraciones tributarias como parte de “una actitud cada vez más combativa contra la denominada planificación fiscal agresiva”<sup>1605</sup>.

En esa línea, podríamos decir que la redacción la cláusula antielusiva de la DAT no se aleja de los parámetros que en la comparativa internacional caracterizan a las cláusulas de este tipo en la Unión Europea<sup>1606</sup>. Por ejemplo, no es muy diferente al texto del artículo 15 de la LGT<sup>1607</sup>, sobre conflicto en la aplicación de la norma, que también recurre a describir los elementos para su aplicación sobre la base de determinar la existencia de “actos o negocios notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado

---

<sup>1603</sup> Se debe entender “mecanismo falseado” en los términos de la ATAD, como artificiosos. En esa línea Martín López (2019) explica: “Si el falsamiento del que habla la Directiva se anuda a la falta de sustancia, entonces parece apuntarse hacia un abuso de las formas basado en la artificiosidad de las mismas. Y es que la inexistencia de una justificación distinta de la propiamente tributaria hace que los negocios jurídicos sean innecesarios, lo que entronca con la identificación entre el *artificial arrangement* y la ausencia de realidad económica que el TJUE realiza en sus decisiones judiciales sobre el abuso (...) Las operaciones serán artificiosas cuando, precisamente, obedezcan a un fin distinto de aquél al que deberían tender las disposiciones cuya aplicación se ha logrado a su través y a la que, de otro modo, no se hubiera podido llegar”. Martín López, 2019, p. 26 y 27.

<sup>1604</sup> Al analizar las operaciones con la lupa de esta GAAR no solo sirven las razones comerciales válidas pues como se señala en el Preámbulo de la ATAD: “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” (Considerando 11).

<sup>1605</sup> Fundación Impuestos y Competitividad, 2016, p. 19. En el análisis efectuado en este documento se sustenta que la cláusula antiabuso de la ATAD muestra “un cierto endurecimiento con respecto a la doctrina de la TJUE de hace diez años” así como respecto de la Recomendación de la Comisión de 2012 (p 18). En ese sentido, se afirma que: “Mientras que el TJUE hablaba en 2006 de combatir ‘montajes puramente artificiales ... con el objetivo de eludir el impuesto’– dejando entreabierta la puerta para la defensa de estructuras con cierta sustancia aunque pudieran facilitar una ventaja fiscal – y la Recomendación de la Comisión de 2012 se refería a ‘mecanismos artificiales con el objetivo fundamental de evadir impuestos’, la cláusula de la Directiva anti-abuso se conforma con la existencia de un ‘mecanismo falseado en el que uno de sus propósitos principales es la obtención de una ventaja fiscal’. En efecto, bajo la nueva Directiva no parece necesario que ‘el objetivo’ o ‘el objetivo fundamental’ de la estructura o mecanismo sea evadir o eludir impuestos, sino que resulta suficiente que ‘uno de los propósitos principales sea la obtención de una ventaja fiscal’” (p. 19).

<sup>1606</sup> Delgado Pacheco, A. (2018). Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, p. 396, citado por Barreiro Carril, Ma. Cruz. (2019a). La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español? En *Studi Tributari Europei*, N°. 9, p. 17, nota a pie 14.

<sup>1607</sup> *Vid.* Barreiro Carril, 2019a, p. 18. Opina en contra López Tello (2016), para quien el texto de la GAAR de la ATAD parece “poco cercano” al del artículo 15 de la LGT y más bien se parece a “cláusula de motivos económicos válidos del régimen fiscal especial de fusiones (art. 89.2 LIS 48, tomada del artículo 11.1 de la Directiva 90/434/CEE)” (p. 57).

obtenido” de los que no resulten “efectos jurídicos o económicos relevantes distintos del ahorro fiscal”. Los propósitos esenciales perseguidos por los actos, mecanismos o esquemas junto a la ventaja fiscal suponen que la GAAR de la ATAD se ha decantado por una fórmula similar a las cláusulas PPT (*principal purpose test*), aunque de cierta manera la aligera al combinarla con el test de motivos económicos válidos (*business purpose test*), 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” (Barreiro Carril, 2019a, p. 25). No es de la misma opinión Martínez B. (2017) para quien la Directiva establece una cláusula en prevención de operaciones abusivas que está “alineada con el test de artificiosidad vs motivos económicos válidos desarrollados por el TJUE, excluyéndose del concepto de abuso operaciones genuinas con sustancia y racionalidad comercial” (p. 126).

Es de notar, además, que la GAAR de la ATAD ha considerado como requisito para calificar el mecanismo o mecanismos como artificiales o falseados, el criterio del propósito de las operaciones realizadas con una óptica que no es de las más exigentes en cuanto a este requisito puesto que no se trata de que exista un único propósito (“*exclusive and/or sole purpose*”) sino que basta con uno de los propósitos (“*one of the main purposes*”) sea la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria aplicable<sup>1608</sup>.

---

<sup>1608</sup> Explican estos diferentes enfoques del criterio test del propósito principal, Mosquera y Burgers (2019). Estos distintos enfoques surgen de la forma en que las GAARs han sido reguladas por los países y aplicadas por los Tribunales. La GAAR de ATAD tiene un “enfoque intermedio” planteándose las autoras las preguntas sobre qué pasará con los países que usan un enfoque distinto (como es el caso de España que usa un enfoque limitado: ¿cambiarán dichos países su enfoque? ¿Los tribunales irán a cambiar su interpretación?. La cita original es: “*There are different approaches applicable by countries and by courts (i.e. broad: one of the purposes; intermediate: one of the main purposes; narrow: exclusive/sole purpose). The intermediate approach (i.e. one of the main purposes) is the approach recommended by the OECD BEPS Action 6 and introduced in the EU legislation (i.e. ATAD 1). Therefore, the analysis in the General IFA Report of the introduction of an intermediate approach would have been useful for countries who follow a narrow (Belgium, Brazil, France, Luxembourg, Spain and Turkey) or broad approach (India, New Zealand).*”<sup>19</sup> Two questions can be raised: are these countries going to change their approach due to the principal purpose test? And if not, will courts change their interpretation? Will approaches be applied separately (for principal purpose test an intermediate approach and for GAARs a narrow or broad approach)?” Mosquera, Irma & Burgers, Irene. (2019). Review of anti-avoidance measures of a general nature and scope –general anti-avoidance rules and other measures. En *Bulletin for International Taxation*, IBFD. Vol. 73, N° 10, (Pre-pint Version), p. 4. Disponible en <https://globtaxgov weblog.leidenuniv.nl/files/2020/09/PREPRINT-VERSION-REVIEW-OF-ANTI-AVOIDANCE-MEASURES-.pdf>

Ahora bien, la principal crítica que se le ha hecho a esta GAAR desde la óptica del derecho comunitario es que

su ámbito de aplicación incluya operaciones o situaciones puramente domésticas o internas, totalmente desconectadas de situaciones con dimensión transfronteriza por mucho que la Comisión trate de justificar que un cierto número de estructuras de planificación fiscal agresiva se basan en la ausencia de cláusulas anti abuso en la legislación de los Estados miembros (Martínez Bárbara, 2017, p. 126).

También se ha dicho que no aporta mayor novedad, pues es una norma antielusiva general muy similar a la que ya tenía la mayoría de los Estados europeos y en tanto es así no se esperaría un gran impacto<sup>1609</sup>. Por otro lado, la ATAD es una norma comunitaria que persigue la prevención del abuso, un objetivo concebido, hasta ahora, como estatal (Barreiro Carril, 2019b), pero Martín López va aún más allá y considera que ya no solo se justifica en la lucha contra el abuso, sino que gira en torno a un nuevo centro establecido por el Plan de Acción BEPS que es limitar el espacio de las planificaciones fiscales y evitar de ese modo que se produzcan las indeseadas planificaciones fiscales agresivas.

Martín López (2019) considera que la ATAD “constituye el núcleo fundamental de lo que podría acuñarse como EU BEPS” y compartiendo los mismos objetivos ha expandido los límites a la planificación fiscal, habiendo conseguido que “la frontera de lo inadmisibles en términos tributarios se sitú[e] ahora por encima de la figura del abuso” (p. 27). Ello implica que la exigencia para las planificaciones tributarias se haya elevado, pues no solo pueden cuestionarse aquellas que constituyan formas de abuso, tal cual lo venía considerando el TJUE, sino que lo serán también cuando se produzcan situaciones indeseadas de traslado de beneficios y erosión de la base imponible.

En efecto, aunque el TJUE ha dejado establecido que no basta argüir el mantenimiento de la recaudación tributaria para afectar las libertades personales, sino que estas restricciones deben basarse en conductas abusivas y el uso de montajes puramente artificiales (*Lankhorst-Hohorst; Marks & Spencer*), o el uso de estructuras carentes de sustancia económica con el fin de evitar la oportuna tributación (*Cadbury Schweppes*), y siempre que se usen medidas proporcionadas para operar tal limitación, en cambio la ATAD justificaría la limitación a las libertades en los casos que se verifiquen erosiones

---

<sup>1609</sup> Soler (2018) la tacha de superflúa. Ver también Martín López (2019), p. 27, nota a pie 44.

a las bases imponibles y traslados de beneficios, aunque no necesariamente se trate de figuras artificiosas en el sentido del abuso que había establecido hasta el momento la jurisprudencia europea.

En ese sentido, Martín López (2019) destaca que al abrazar estos criterios BEPS en la ATAD se ha pasado a un objetivo más ambicioso, no solo de neutralizar las prácticas abusivas sino de “reducir el campo de la planificación fiscal para evitar situaciones de *desimposición* o *infrainposición*, contrarias a la equidad y al *fair share*” (p. 33).

En España, la DAT fue transpuesta recién en marzo del año 2020<sup>1610</sup> a pesar de que dicha obligación debía cumplirse hasta el 31 de diciembre del año 2018, salvo en materia de limitación de intereses pues al tener en el ordenamiento interno una norma similar, España podía transponer dicha parte con plazo hasta fines del 2023. Al contar, también, con una norma como la del artículo 15 de la LGT, la demora en la transposición prevista, diríamos que podía ser menos grave<sup>1611</sup>. Sin embargo, la modificación de la transparencia fiscal internacional, del impuesto de salida y de las disposiciones anti-híbridos en la Unión Europea y en relación con terceros países (DAT 2) debía ser ajustada pues, si bien España se había adelantado introduciendo dichas cláusulas en la LIS<sup>1612</sup>, necesitaban adecuarse a la ATAD, situación que mientras no se cumplía ponía a España en clara falta. Por esa razón, el 24 de enero de 2020, la Comisión abrió cuatro importantes procedimientos de infracción a España por no haber transpuesto las directivas tributarias en los plazos establecidos. El 5 de febrero, se publicó el Real Decreto-ley RD-L 3/2020, de 4 de febrero, de medidas urgentes, por el que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas de la Unión Europea entre ellas la del ámbito tributario y de

---

<sup>1610</sup> El 23 de octubre de 2018 fue 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. Sin embargo, la tramitación de este texto normativo se pospuso durante 2019, entre otras razones por cuestiones políticas como la convocatoria a elecciones en abril 2019.

<sup>1611</sup> Esa fue la idea del Anteproyecto de octubre de 2018 que expresamente señalaba “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” (Considerando III).

<sup>1612</sup> Mediante Ley 27/2014, de 27 de noviembre, se introdujeron reglas específicas relativas a la limitación a la deducibilidad de gastos financieros (artículo 16), a la imposición de salida o “*exit tax*” (artículo 19), a la transparencia fiscal internacional (artículo 100) o a los llamados instrumentos híbridos (artículo 15).

litigios fiscales. Las modificaciones relativas a ATAD 2 se incorporaron al ordenamiento español en marzo 2021<sup>1613</sup>.

Con la transposición de esta normativa europea, especialmente con la ATAD 1, en España se ha abierto a discusión la relación que se va a producir en la aplicación de la GAAR de la normativa interna (art. 15 de la LGT) y la GAAR comunitaria. Ambas normas llevan a resultados similares, aunque en la LGT la lucha contra la elusión tributaria no se hace solo desde el artículo 15 sino también mediante la aplicación de los artículos 13 y 16 de la LGT. Esta incertidumbre, queda muy agudizada por la lucha frontal que se plantea contra la planificación fiscal agresiva pues dicho concepto sigue adoleciendo de niveles de abstracción y ribetes no del todo definidos a nivel comunitario, que solo el desarrollo y aplicación de la DAC 6, sobre intermediarios fiscales y la obligación de información sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva que regula, permitirá, paulatinamente, ir esclareciendo de mejor modo en qué consiste tal figura desde la práctica tributaria.

## **5.6 A modo de conclusión: Toma de posición sobre la elusión tributaria internacional y la Planificación Fiscal Agresiva, a la luz de todo lo revisado.**

El objetivo perseguido por esta tesis ha sido profundizar en el estudio de la elusión tributaria desde su concepción inicial como fenómeno interno hacia su configuración como fenómeno con trascendencia internacional para que, desde nuestra postura académica, podamos proponer una teoría que aporte a su mejor comprensión, caracterización y diferenciación de la otra figura gravitante de la fiscalidad internacional como es la planificación fiscal agresiva.

Como ya hemos señalado, la elusión tributaria nos remite a un fenómeno abstracto que en el mundo fáctico adquiere concreción mediante el uso de figuras, esquemas, actos o negocios jurídicos que se sirven de otras ramas del Derecho en contra de las normas del Derecho tributario que, normalmente, gravaría los resultados económicos que, por obra de los actos de elusión, quedan libres de imposición. Por ello, coincidimos con quienes

---

<sup>1613</sup> El 10 de marzo de 2021 se publicó el Real Decreto-ley 4/2021, de 9 de marzo, por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas.

postulan que en la elusión tributaria se verifica la discordancia entre forma y sustancia (Pistone, 1995; Palao Taboada, 2012, Villegas, 2002, Tarsitano, 2018, entre otros).

La elusión tributaria se diferencia claramente de la economía de opción, y persigue un resultado no amparado por el ordenamiento porque se consigue mediante artificios y el uso de vehículos jurídicos que no se corresponden con los propósitos económicos de las operaciones realizadas. Hay una aparente normalidad pero no hay armonía entre los resultados jurídicos que se producen y las causas económicas que motivan los actos o negocios jurídicos. La elusión tributaria no solo es el efecto de esquivar las normas jurídicas, sino que engloba distintas maneras de sortear el alcance de dichas normas recurriendo a artificios o manipulaciones de la realidad jurídica para conseguirlo<sup>1614</sup>.

La elusión tributaria es una conducta indebida y repudiable por el ordenamiento jurídico. El uso de artificios evidencia su ilegitimidad y el propósito de aventajarse en situaciones en las que no corresponde un ahorro de tributos, como ha sido dicho, quienes realizan estas prácticas elusivas “crean sus propias leyes: velan por sus intereses, por sobre el interés general” (Saffie, 2017). Por ello sostenemos que existe un elemento de abuso en todas las formas de perpetrar una elusión, sin que ello suponga, de modo alguno, ingresar al terreno de la subjetividad pues sus elementos caracterizadores la objetivan, pudiendo incluso usar para ello un *test* o prueba de verificación objetiva<sup>1615</sup>.

Consideramos que, la complejidad de esta categoría, su calidad multiforme y, por otro lado volátil (en tanto sus formas de expresión van variando constantemente) plantean el desafío de razonar sobre su naturaleza con argumentos propios del Derecho tributario y no encasillarse en moldes del Derecho privado, prescindiendo de los ropajes civilistas que muchas veces no ayudan a esclarecer la naturaleza de esta figura más aun cuando se le confronta con el ejercicio de la libertad de configuración de los actos jurídicos, y prevalece una análisis que no sopesa adecuadamente la extensión del deber contribuir y los principios de justicia tributaria que deben materializarse con el pago de los tributos.

---

<sup>1614</sup> El fraude a la ley, usando y abusando de las normas de cobertura que brindan la apariencia que libera del pago de los tributos, es por cierto su forma más común pero también se puede eludir los tributos con el uso negocios indirectos, simulaciones relativas, abuso de las formas jurídicas y, en general con cualquier tipo de operación que caracterizada por su atipicidad carece de sustancia o sentido económico

<sup>1615</sup> Test de propiedad, de adecuación, de idoneidad, de motivo negocial, de motivos económicos válidos, entre otros, contenidos en GAARs o criterios jurisprudenciales de los distintos países.

Ahora bien, como ha quedado evidenciado en los capítulos precedentes, la elusión tributaria tiene un lugar central en el debate tributario internacional, dado el gran incremento de las actividades económicas transnacionales y las realizadas en el ciberespacio (bajo la forma que se ha venido a denominar como la economía digital) que han hecho surgir nuevas formas de elusión que, para catalogada como “internacional” tiene el rasgo típico de involucrar a dos o más ordenamientos jurídico tributarios que son usados deliberadamente para beneficiarse de las discordancias e incoherencias que resultan de su aplicación conjunta.

Dicho así, se requiere algunas precisiones para responder a la interrogante que arrastra la fiscalidad internacional actual sobre si la elusión tributaria internacional equivale al concepto de planificación fiscal agresiva. Sin una denominación unitaria del fenómeno elusivo, dadas las distintas tradiciones jurídicas en las que se ha presentado además de los diferentes niveles de tolerancia que en cada ordenamiento se tiene ante tal fenómeno, resultad difícil muy difícil esbozar una nítida distinción y ello también se ha visto reflejado en la ausencia de una regulación clara que permita diferenciar ambos fenómenos.

La elusión internacional se ha distinguido por el uso abusivo de las posibilidades de localizarse en jurisdicciones con tratamientos fiscales preferentes o de nula o baja tributación, por lo que está mayormente aceptado que parte importante de este fenómeno ha sido producido por la competencia fiscal perniciosa que existe entre las diversas jurisdicciones tributarias<sup>1616</sup>. También se instrumenta la elusión internacional con el uso de estructuras y operaciones empresariales a lo largo de diversos territorios sin más justificaciones que los propósitos de disminuir y hasta “licuar” las ganancias para escapar al pago de tributos produciéndose aprovechamientos que exceden los propios de un planeamiento tributario.

La planificación fiscal agresiva y la elusión tributaria internacional coinciden en algunos aspectos. Ambas son catalogadas hoy en día como vehículos para un ahorro fiscal que no puede ser tolerado (*unacceptable*) por los ordenamientos tributarios<sup>1617</sup>. A nuestro

---

<sup>1616</sup> Las discusiones sobre el Pilar Dos del Plan de Acción BEPS dejan constancia de la necesidad de “fijar un suelo a la competencia fiscal entre jurisdicciones, bajo la premisa de que la “planificación fiscal agresiva” existe porque los países se comportan estratégicamente para captar inversiones”. López Laborda y Onrubia, 2019, p. 10.

<sup>1617</sup> En esa línea, y aunque no todos compartan una aproximación al fenómeno de la planificación fiscal agresiva desde una óptima de moralidad, algunos autores contribuyen al debate destacando las relaciones entre ambas materias. *Vid.* Payne, Dinah M. & Raiborn, Cecily A. (2018). *Aggressive Tax Avoidance: A*

juicio, la categoría más amplia es la elusión, pues dentro de las planificaciones fiscales internacionales no todas van a llevar el sello de agresividad<sup>1618</sup>.

La planificación fiscal agresiva, se expresa en operaciones que mayormente coincidirán con operaciones y estructuras elusivas que involucran a más de una jurisdicción<sup>1619</sup>. La agresividad se define por “la utilización de operaciones o estructuras artificiales y la explotación de los desajustes entre los sistemas fiscales, lo que socava las normas fiscales (...) y agrava la pérdida de ingresos fiscales”<sup>1620</sup>. Tales pérdidas podrían ser estimadas y dado su volumen, incluso penalizar por tales resultados<sup>1621</sup>.

El estudio minucioso y escrupuloso de los aspectos técnicos de los sistemas fiscales es una condición indispensable para conseguir los niveles de aprovechamiento e identificar las formas jurídicas precisas con las que conseguir operaciones con reducidos costos tributarios.

Creemos, pues, que las planificaciones fiscales agresivas son planeamientos no consonantes ni alineados con los nuevos parámetros de la fiscalidad internacional, en los que algunos paradigmas han cambiado para no volver. En ese sentido, se constata que en la actualidad hay cero tolerancia al abuso en materia tributaria y ello supone que de alguna forma pueda verse limitado el espacio de las economías de opción por no correr el riesgo de permitir que se lleguen a planificaciones tributarias agresivas, las que, por lo demás, favorecen solo a algunas empresas que mejoran su posición dominante afectando el *level playing field* (Martín López, 2019)<sup>1622</sup>. La proscripción general del abuso del derecho en

---

Conondrum for Stakeholders, Governments, and Morality. En *Journal of Business Ethics*, Vol. 147, No. 3, pp. 469-487.

<sup>1618</sup> De acuerdo con Calderón Carrero y Quintas Seara (2016) el origen del concepto de planificación fiscal agresiva surge en EE.UU.

<sup>1619</sup> No coincidimos con el intento de diferenciar las planificaciones fiscales entre “abusivas” y “agresivas”. A nuestro juicio, lo abusivo es justamente el elemento que caracteriza la agresividad de una planificación, o lo que es igual, la busca a toda cosa (escatimar en las medidas usadas, de ahí su agresividad) de los resultados fiscales favorables. Sobre la distinción entre abusivas y agresivas, Sanz Gómez, Rafael. (2016). Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo. En *Crónica Tributaria*, 1/2016, p. 41.

<sup>1620</sup> Comisión Europea, Comunicación 2012/0351 al Parlamento Europeo y al Consejo de Europa sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países, Bruselas, 27.6.2012.

<sup>1621</sup> Cfr. Knight, Ray A. & Knight, Lee G. (2021). Aggressive Tax Planning Can Be costly. En *Taxes*, 99, pp. 45 y ss.

<sup>1622</sup> El expediente de Competencia y el cuestionamiento a supuestas ayudas fiscales sigue siendo al interior un arma al interior de la UE para perseguir las planificaciones agresivas.

materia tributaria justifica que los ordenamientos jurídicos no puedan convalidar el uso artificioso de formas jurídicas para pagar menos tributos<sup>1623</sup>. Este mismo principio de proscripción del abuso es el que encontramos detrás del diseño de la ATAD<sup>1624</sup> y de su cláusula general antiabuso<sup>1625</sup>.

La planificación fiscal agresiva supone pues el abuso en materia tributaria y por eso se aproxima tanto al concepto de elusión tributaria<sup>1626</sup> y consideramos que, dada la evolución constante a la que se ven sometidas estas figuras para ajustarse y adelantarse a las normas que las persiguen, las definiciones pueden aportar elementos para su definición pero no pueden graficarla en su integridad. Por eso en el caso de las planificaciones fiscales agresivas, consideramos que sus elementos de caracterización surgirán con mayor claridad a partir del conocimiento de los esquemas<sup>1627</sup> y en esa línea, la implementación de la DAC 6 irá abriendo espacios para futuros esfuerzos por arribar a una definición más razonada a partir de la casuística concreta.

Lo dicho no significa, desde luego que, los Estados no puedan desde ya tener una posición clara dirigida a tomar medidas que puedan evitarlas y en el ámbito internacional, el hecho que no se produzca una afectación concreta a una arca fiscal en nada puede sugerir que no sea perseguible, así como lo es la elusión pues ambas figuras conducen a

---

<sup>1623</sup> Este principio de proscripción del abuso es fruto de la evolución de jurisprudencia del TJUE desde reconociera, con el caso Halifax, la aplicación del concepto de abuso en materia tributaria. En los casos N-Luxembourg y T- Danmark se ha ratificado tal postura ante el uso de artificios de formas jurídicas para la obtención de resultados no permitidos por la ley. Aunque a la par se ha reconocido que para afectar las libertades personales bajo el argumento de preservar la recaudación (defensa de la integridad del sistema tributario) sino que deben determinarse las conductas abusivas o carentes de sustancia económica.

<sup>1624</sup> Los ejemplos propuestos al presentarse el “Anti Avoidance tax package” (ATAP) de la UE, son sugerentes y permiten graficar la idea de abuso detrás de los esquemas de planificación que sobrepasan límites de lo permitido. *Vid.* [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/MEMO\\_16\\_160](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/MEMO_16_160)

<sup>1625</sup> *Vid.* Haslehner, Werner & Pantazatou, Katerina. (2022). Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6). Study Requested by the FISC Subcommittee. European Parliament. Disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL\\_STU\(2022\)703353\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf)

<sup>1626</sup> Tanto que se le considera una definición “paraguas” en las que se agrupan los casos que no entran cabalmente en las demás categorías.

<sup>1627</sup> En ese sentido, contribuyen las Administraciones que están a la vanguardia en cuanto a publicaciones que ayuden a mejor definir y comprender los esquemas de planificación que pueden resultar nocivos mediante lo que se denomina DOTAS (*Disclosure of tax avoidance schemes*). *Vid.* Guidance Publication by HMRC of information about tax avoidance schemes — section 86 Part 6 Finance Act 2022, Updated 11 April 2022.

un alteración de los valores<sup>1628</sup> que subyacen a todo concepto tributario y la inacción de los Estados supondría, como ha sido destacado la convalidación de conductas totalmente contrarias a la equidad que debiera presidir un sistema de fiscalidad internacional

---

<sup>1628</sup> Una valiosa y reciente perspectiva sobre la planificación fiscal internacional se puede revisar en Arrieta Martínez de Pisón, Juan y Martínez Laguna, Félix. (Dir.) (2022). *Abuso y planificación fiscal internacional. Una perspectiva jurídica, económica y ética*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.



## CONCLUSIONES

1. La Administración pública es la organización estatal abocada institucionalmente a la satisfacción de los intereses públicos y los bienes jurídicos primordiales para garantizar la vida en sociedad y el bienestar de la comunidad. Las particulares atribuciones que ostenta, organizadas sobre la distribución de competencias, funciones públicas y potestades jurídicas se justifican para dar cumplimiento a los fines estatales que se le encargan.
2. Por sus prerrogativas especiales, la Administración goza de un estatus de supremacía sobre los ciudadanos que, de ninguna manera, puede entrar en colisión con los derechos de estos ni con las garantías de control del poder que impone un Estado Constitucional de Derecho, en el que todas las decisiones administrativas pueden ser revisables ante los órganos jurisdiccionales para verificar su legitimidad y el respeto a los derechos fundamentales de los administrados.
3. En el Estado de Constitucional de Derecho, el ejercicio del poder tributario por parte del Estado solo tiene validez y legitimidad si, formalmente, se cumple con el uso del instrumento normativo adecuado (principio de legalidad o reserva de ley) y, materialmente, se adecua a los principios jurídicos tributarios de justicia material en consonancia con el sistema de valores y principios que sustentan el texto constitucional recogidos en el artículo 31 CE.
4. Fruto de la evolución que ha sufrido el Derecho tributario, no es posible explicar el concepto de tributo, y menos cómo se aplica, a partir de una relación cuyo centro gire únicamente sobre la obligación sustantiva, incluso con independencia de esta pueden surgir deberes u obligaciones para el contribuyente o terceros. Estado y ciudadanos están en posiciones diferentes pero que quedan relacionados inevitablemente por el deber de contribuir, y esto los lleva a entablar diversas relaciones de colaboración, todas amparadas en dicho deber y en las que están excluidos los abusos o restricciones de los derechos de estos que carezcan de justificación.

5. El deber de contribuir tiene un carácter no neutral, pues lo más importante radica en las razones por las que se contribuye y que dan fundamento y sentido a la acción y existencia del Estado Social y Democrático de Derecho. El deber de contribuir es un principio constitucional que está enraizado en el valor de la solidaridad que contiene la CE. En ese marco, el tributo se sustenta en un punto de equilibrio que se ubica entre el deber de contribuir y la capacidad económica. En el juego entre ambos conceptos no queda excluida la solidaridad pues esta se expresa o adquiere materialidad, justamente, en el deber constitucional de contribuir.
6. La Administración tributaria tiene un rol protagónico en el aseguramiento del deber de contribuir y en la plena eficacia de los principios de justicia tributaria, por lo que está premunida de las potestades necesarias para el control del cumplimiento tributario y la lucha contra el fraude fiscal y las demás formas de escapar al cumplimiento del deber de contribuir. Dicho rol protagónico es reflejo de la evolución producida al menos en dos procesos paralelos: primero, la concepción de un Estado cada vez más social que busca tener una mayor participación en actividades prestacionales que garanticen y propugnen una vida en colectividad más cercanos al ideal de justicia social; y, segundo, la convicción cada vez más instalada en la sociedad acerca de la trascendencia del deber de contribuir como principio constitucional fundamental y su naturaleza de instrumento al servicio del financiamiento público.
7. El interés común en hacer efectivo los principios de justicia tributaria, demanda una tarea en la cual tanto el Estado como los particulares están llamados a participar, y es en razón justamente de estos valores constitucionales que se justifica que la Administración tributaria pueda tener potestades que la habilitan de modo especial para la realización de sus funciones.
8. Aunque la materia tributaria ha estado, desde siempre, vinculada a la soberanía estatal tal limitación territorial está desde algunas décadas en franco cuestionamiento, desde que el fenómeno de la globalización de la economía mundial ha forzado diversas formas de integración y colaboración entre los Estados, justificados en una mejor consecución de sus propios objetivos locales. Así, las actividades de las Administraciones tributarias y el marco jurídico que regula sus actividades para cumplir compromisos de colaboración con sus pares

de otros Estados constituye, probablemente, la parte del Derecho tributario donde se puede apreciar con mayor claridad cómo el influjo del contexto internacional ha obligado a los Estados a adecuar y modificar las competencias, funciones y potestades que deben tener las Administraciones tributarias nacionales.

9. El entorno internacional y el estado actual de la fiscalidad internacional en una economía globalizada, están renovando el campo de actuación de los Estados y, por ende, de las Administraciones tributarias. La lucha contra el fraude y la elusión fiscal es el elemento de convergencia en el desarrollo de una nueva fiscalidad internacional y se está consolidando como un bien constitucional que ha adquirido ribetes de un bien internacional, respecto del cual, además, las Administraciones tributarias locales deben ejercer acciones cooperativas a escala global.
10. La complejidad del Derecho tributario actual y su versatilidad como disciplina de alcance nacional pero también internacional conduce a defender la existencia de régimen tributario internacional que represente el ordenamiento de reglas y principios en materia tributaria respecto del cual interactúan los ordenamientos internos.
11. En cuanto al fenómeno de la resistencia tributaria se puede afirmar que existe una innegable relación entre sus diversos tipos de expresión y la concepción de una determinada moral tributaria. No quiere afirmarse con ello que todo acto de resistencia sea inmoral (como tampoco que todos los actos de resistencia sean contrarios a Derecho) sino que las expresiones más graves de resistencia se relacionan con un menor acervo moral que reivindique en el instituto tributario una importante carga de valores (solidaridad, equidad, justicia, redistribución, entre otros) que construyen y fortalecen una moral social y, particularmente, la moral de cada sujeto.
12. Los elementos de moral tributaria y la concepción acerca de los deberes cívicos relacionados con el pago de tributos convergen, necesariamente, como razones condicionantes de las respuestas a la aplicación de los tributos y a nuestro juicio no es posible separar, de modo absoluto, el razonamiento de maximización del beneficio económico que se quiere ver en el comportamiento de los contribuyentes de aquel espectro formado por la suma de valores que conforma su propia moral tributaria y que lo llevan a preferir uno u otro camino.

13. Una economía de opción se produce cuando, con el fin de ahorrarse tributos, el sujeto se abstiene de llevar a cabo actos con consecuencias tributaria, así como cuando los realiza por ser tributariamente más ventajosos que otros y esta posibilidad viene regulada de modo explícito en la legislación. De forma residual, cabría también calificar de economía de opción la organización de actividades cuyo resultado sea un ahorro tributario (economías de opción implícitas) si para ello no se ha usado ninguna forma de artificio o forzado las figuras jurídicas utilizadas. En estos últimos casos no caben respuestas apriorísticas sino que se habrán de valorar las acciones y circunstancias de cada caso concreto.
14. En una economía de opción, lo central no está solo en la búsqueda legítima de maximización de beneficios sino en la elección de las fórmulas para conseguir el ahorro que puedan coexistir en consonancia con las reglas y valores del ordenamiento. Dicho de otro modo, no solo se trata de una elección económica sino que hay un trasfondo claramente jurídico y, por ende, un entorno en donde dicha elección no debe ser contraria a los valores en que el Derecho se inspira.
15. El análisis de las oportunidades que brinda el ordenamiento jurídico para ahorrar en el pago de tributos no puede ser una conducta proscrita ni perseguida por la Administración tributaria por el mero hecho de buscar un ahorro. Cuando las economías de opción no vienen ofrecidas de modo expreso por la norma, se abre un espacio nebuloso en el que la “construcción” del espacio no gravado no puede tener atisbo de ilegitimidad, debe poder acreditarse que, implícitamente, el ordenamiento tributario lo autoriza porque no perturba ni contraría el orden tributario ni los valores en que este reposa.
16. La precisión para definir las figuras de economía de opción, elusión y evasión es una aspiración académica mas en el campo de la aplicación de los tributos supone ingresar a un terreno farragoso donde es muy complicado establecer diferencias nítidas. Por lo que se debe establecer como consensos mínimos que: las economías de opción no pueden ser perseguibles pues, para ser tales no cabe ningún atisbo de ilicitud o artificio en el comportamiento del sujeto; las evasiones siempre son ilícitas; y, respecto de las elusiones, estas son conductas frente a las cuales es legítimo que el Estado reaccione.
17. El ordenamiento tributario repudia el uso de cualquier forma de artificio el uso forzado de las figuras jurídicas. Excederse al organizar las actividades usando

formas artificiosas o desnaturalizando figuras jurídicas abrirá paso a la elusión. Si una economía de opción aparece desnaturalizada y deviene en casos de elusión, la solución debe darse con preeminencia del principio de igualdad en su vertiente capacidad contributiva, lo que supone partir de la premisa que no todo comportamiento que busque un ahorro tributario debe ser aceptado sin miramientos. La elusión en este supuesto plantea un verdadero problema jurídico y expresa ilegitimidad. No se cuestiona el motivo, pues se sabe que la búsqueda de ahorro no constituye una conducta ilícita por sí misma y ni siquiera inmoral, pero sí el uso artificial y fuera de lo normal u ordinario de las formas jurídicas que, en conjunto, suponen una distorsión de la realidad que el derecho no puede convalidar so pretexto del ejercicio de la libertad de configuración, pues ello evidenciaría el ejercicio abusivo que se está haciendo de tal libertad. En estos supuestos, el Estado queda autorizado a intervenir para restablecer la quiebra a la igualdad y la capacidad económica que deben imperar para garantía de un sistema tributario donde prime la justicia tributaria y el valor de la solidaridad como fundamentos.

18. El Estado debe reaccionar para detener estas conductas, regularlas y aplicar las normas que hayan sido sorteadas por los contribuyentes. Ante estas conductas de elusión, es de obligada referencia el estudio de la aplicación de las normas, de su interpretación y la calificación de los hechos, pues a partir de ello se abrirá el debate sobre si en estos casos de elusión bastará con una correcta técnica interpretativa o de aplicación de normas para dar corrección a estas situaciones o, si se necesita de otras herramientas. En ese sentido, la función de una GAAR viene en ayuda de las insuficiencias que las herramientas de interpretación del derecho pueden plantear, pues las primeras son reglas que se aplican después o paralelamente al proceso interpretativo, y permite la corrección del abuso que implica las figuras de elusión.
19. En el fraude de ley, el sujeto utiliza los negocio jurídicos con la intención de ubicarse en el ámbito de aplicación de una norma que le conviene más que la que regularía sus actos si utilizara las vías jurídicas ordinarias o habituales con los que el ordenamiento jurídico ha previsto concretar tales hechos. En los los negocios en fraude a la ley lo que condena el ordenamiento es el resultado obtenido que se considera que no merece ser amparado por el Derecho. En la simulación los

negocios jurídicos no son queridos realmente, no hay coincidencia entre la voluntad real y la declarada, porque lo que se lleva a cabo externamente no es lo querido por las partes. En los negocios en fraude a la ley también se aprecia un nivel de encubrimiento pues no quiere que se sepa el uso que se le está dando al negocio (razones para realizar el negocio).

20. Del análisis de la jurisprudencia española es posible concluir que los rasgos caracterizadores de la elusión tributaria serían: a) no se produce una vulneración directa de ninguna norma (STS de 20 de septiembre de 2012, RJ 2012/10189, FD 6º); b) limita con la planificación fiscal lícita (STS de 20 de septiembre de 2012, RJ 2012/10189, FD 6º); c) se produce sin que exista ocultamiento, por lo que la Administración tributaria al evaluar los hechos puede determinar que la norma tributaria es aplicable (STC 120/2005, de 10 de mayo); d) implica la configuración de negocios o situaciones económicas “sin motivos económicos válidos” y con la única finalidad de obtener una ventaja tributaria (STS de 30 mayo 2011 rec. casación 1061/2007, FJ 5º); e) hay ausencia formal de regulación de los hechos realizados por el contribuyente pero el ordenamiento quiere que se tribute: “aunque se utilicen actos o negocios jurídicos válidos no contemplados formalmente en la norma como presupuestos de la imposición...” STS de 30 mayo 2011, rec. casación 1061/2007, FJ 5º).
21. En una primera aproximación, nuestra definición de elusión es en clave negativa pues esta se entiende por oposición a la economía de opción ya que las conductas de elusión importan una trasgresión al orden tributario, creando distorsión y alterando los valores inmanentes a la justicia tributaria y los principios esenciales de la solidaridad tributaria.
22. La planificación fiscal debe entenderse, en el contexto internacional, como el procedimiento que siguen las empresas o los sujetos con presencia internacional (multinacionales) que identificando las diferencias de tratamiento que dispensan los ordenamientos tributarios, aprovechan del arbitraje tributario y las opciones que ofrece la falta de neutralidad, a partir de la elección de la vía menos gravada. Este comportamiento importa la realización de acciones u operaciones para concretar situaciones de ventaja tributaria y ahorro de impuestos. Mientras que la planificación fiscal agresiva suma a estas conductas elementos de artificiosidad, el uso de lagunas o defectos legales derivados de las divergencias y fricciones de

los ordenamientos jurídicos aunado a la falta de materialidad o segmentación forzada de las operaciones.

23. La globalización de la economía ha permitido un grado de manipulación a las empresas multinacionales de tal orden que, a través de sus modelos de operatividad, consiguen divorciar elementos que, desde un punto de vista tradicional del Derecho tributario deberían marchar juntos, es decir, el beneficio económico que se obtiene y la correspondiente dimensión de la base imponible sobre la que se debe calcular la imposición sobre dichas ganancias.
24. La globalización de la economía ha restado independencia a los Estados en materia tributaria puesto que ante los mercados altamente integrados y la propia globalización del Derecho el impacto de las medidas internas se somete al escrutinio de la comunidad internacional que espera que determinados tratamientos se alineen con las reglas de la fiscalidad internacional.
25. Aunque con algunas evidentes imperfecciones, sí es posible defender la existencia de un régimen u orden tributario internacional, con entidad autónoma, reconocible y compuesto por reglas, principios, directivas y lineamientos que conforman un conjunto con funcionalidad, que pretende dar respuesta a los problemas que plantea la fiscalidad internacional. Se trata de un cuerpo de reglas, principios, y estándares que los países están de acuerdo en aceptar y cuya incidencia en la regulación de los propios ordenamientos internos es también consentida.
26. El sistema o régimen tributario internacional presupone un todo orgánico aunque no replique las características de los ordenamientos jurídicos internos. No existe, desde luego, un sistema jurídico comparable, mas su naturaleza híbrida no le niega la posibilidad de adquirir eficacia y niveles de obligatoriedad que no se pueden obviar. Se trata de un conjunto que agrupa diferentes elementos con capacidad de ser identificado como una unidad que informa y se aplica en el marco de los convenios bilaterales entre países. Al inicio, estos elementos estuvieron, básicamente, orientados a evitar la doble imposición, posteriormente fue agregada la lucha contra el fraude y la evasión fiscal y, en un último momento, extendidos de forma cada vez más amplia al intercambio de información entre las Administraciones tributarias.

27. La norma fundacional de este régimen internacional está compuesta por el corpus conformado por los convenios bilaterales para evitar la doble imposición que están basados, mayoritariamente, en el Modelo OCDE, instrumentos que han escalado a una categoría de *semi hard law* y, por tanto, se les puede considerar como expresiones colectivas de una *opinio juris internacional*, cumplidas sin mayores miramientos y reforzadas por su carácter de reglas impostergables del mundo globalizado, a las que los Estados reconocen fuerza intrínseca que las convierte en fuente de referencia insoslayable.
28. Junto a estos convenios aparecen los principios, lineamientos y acuerdos a los que los Estados van llegando en los diversos foros en los que son convocados sobre los denominados estándares fiscales internacionales dentro de un sistema mundial que, sin duda, cada vez se vuelve más cooperativo. Respecto de la ausencia de una institución que convoque y administre los intereses de esta comunidad global conformada por los diversos Estados, es claro que no existe una entidad encargada de la gobernanza fiscal internacional aunque se puede afirmar que existe un consenso acerca de la conveniencia de que esta existiera, dada la necesidad de que los temas tributarios sean abordados de una manera global, que permita la participación de todos los Estados, que se sientan representados, y que permita devolverle equidad al sistema tributario actual que se ha visto defraudado por algunas prácticas de las empresas multinacionales. Aunque también se ha de reconocer que resulta muy difícil a nivel político aspirar a una renuncia total al poder tributario soberano de los Estados.
29. El Derecho Internacional Tributario es la rama que se ocupa del estudio del fenómeno tributario internacional y cuyo desarrollo dogmático, aun en ciernes, requiere del manejo de las bases teóricas del Derecho Internacional General. En ese sentido, un problema central del sistema de fiscalidad internacional es determinar pues, de qué modo o de qué manera adquieren legitimidad las normas del DIT, siendo que, en este aspecto, corresponde volver la mirada hacia el Derecho Internacional general para sentar las bases teóricas sobre las que podemos analizar el delicado tema de las fuentes del DIT.
30. El Derecho Internacional Tributario encuentra sus fuentes principales en los convenios, la costumbre y los principios generales del derecho. Sin embargo, y aunque no se trate de una fuente en sentido formal, el papel del *soft law* es

imprescindible para comprender cómo funciona el régimen de fiscalidad internacional y hacia dónde está evolucionando la conformación del Derecho Internacional Tributario.

31. El problema de las fuentes del Derecho Internacional Tributario está en el punto de máxima importancia de esta rama de especialización y cualquier opción por excluir alguna de las diversas formas en que se incorporan las reglas del régimen fiscal internacional podría resultar perjudicial para conocer y entender a cabalidad las particularidades de dicho régimen. Por tal razón, usamos una perspectiva amplia para entender el problema de las fuentes y, más bien, nos adherimos en esa línea a las propuestas que prestan atención a la diversidad y particularidad de fuentes del DIT.
32. La proliferación de convenios tributarios, ya no solo CDIs sino que se ha abierto el camino de los convenios multilaterales; la costumbre tributaria adquiriendo presencia -e incluso impactando en decisiones judiciales- a pesar de la fuerte resistencia que puede producirse en una materia de amplio tecnicismo y dominada por el principio de legalidad; los principios generales del derecho aplicables en materia tributaria sometidos a escrutinio y, en algunos casos reexpresión; más la desbordante presencia del *soft law* que, sin embargo, obliga y condiciona el comportamiento de los Estados en materia tributaria, grafican la transformación que viene sufriendo el Derecho Internacional Tributario.
33. El régimen tributario internacional se construyó en un contexto preglobalización por lo que la poca o nula articulación entre los ordenamientos de cada país producía espacios de acción muy amplios para las planificaciones de las empresas multinacionales, afectando las consideraciones sobre la justicia y la equidad del orden tributario internacional que puestas en cuestión, desencadenó un cambio en la percepción acerca de la libertad absoluta con la que estaban actuando las multinacionales con esquemas empresariales que, prácticamente, tornaban en minúsculos sus resultados gravables por los Estados.
34. La lucha común que han emprendido los Estados contra la elusión tributaria y los grandes perjuicios que esta ocasiona, quebrando la equidad que es principio central de todo orden tributario como en los niveles concretos de recaudación de los Estados, podemos haber llegado a un punto de inflexión en el que es claro

vislumbrar que solo el trabajo conjunto y articulado de los diversos Estados puede redituar beneficios para las sociedades y los erarios públicos.

35. Revisados los caso de Irlanda, Luxemburgo y Países Bajos Por último, todo parece indicar que el mecanismo del intercambio de información tributaria sobre los acuerdos, resoluciones fiscales, APAs y, en general, estos tipos de *tax ruling* tan frecuentes y usados en los esquemas de planificación fiscal agresiva y para alcanzar los objetivos elusivos que se persiguen, constituye un instrumento clave para poder disuadir, sino detener, el uso, avance y proliferación de estos esquemas de planificación, mediante una colaboración más fluida y efectiva.
36. El acceso oportuno y a información pertinente es la única vía para mejorar la reacción de las Administraciones tributarias y para generar, en su caso, los ajustes normativos necesarios para evitar a futuros esquemas nocivos de planificación tributaria agresiva. Pero también, como hemos señalado, evitar la complicidad de los Estados, cuando mediante las prácticas de sus Administraciones especialmente permisivas, se alejan de los estándares internacionales para ofrecer condiciones fiscales -bajo la justificación de la seguridad jurídica- que alientan los esquemas tributarios elusivos.
37. Las Acciones BEPS constituyen un evento relevante en el desarrollo del sistema fiscal internacional hacia una versión más justo y con menos espacio para para la elusión pero, a la vez, ha aportado complejidad al sistema dado el tipo de desafíos con los que debe lidiar tales como la tributación de la economía digital, las asimetrías híbridas, el abuso de los convenios, la instauración de regímenes de revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva, entre otros. Todos los actores del sistema fiscal internacional (Estados, administraciones, empresas, intermediarios fiscales) se han visto afectados en mayor o menor medida por el impacto de las Acciones BEPS y han debido adaptarse a nuevas exigencias en la gestión de los riesgos tributarios. Las acciones 1, 5, 12 y 15 del Plan BePS son aquéllas que, a nuestro juicio contribuyen, de modo más decisivo a crear nuevas reglas de tributación en el orden internacional bajo el vértice de la lucha contra la elusión tributaria internacional.
38. A pesar de que el orden internacional está soportando el impacto del paquete BEPS con el balance positivo de hacerle frente de un modo coordinado al abuso y manipulación de las condiciones de la economía globalizada con propósitos

elusivos, aun faltan medidas que restituyan el equilibrio perdido y garanticen un sistema de imposición con equidad, donde sea posible no solo que la tributación de aplique a quien corresponde sino, sustancialmente, ahí donde la riqueza se genera.

39. No obstante la complejidad que caracteriza al sistema de fiscalidad internacional actual, las definiciones acerca de la elusión tributaria internacional y planificación fiscal agresiva no han sido esclarecidos por el conjunto de disposiciones o criterios jurisprudenciales desarrollados hasta la fecha.
40. Con la transposición de la normativa europea, especialmente con la ATAD 1, se ha abierto a discusión sobre la relación que se va a producir en la aplicación de las GAAR de la normativa interna y la GAAR comunitaria. Esta incertidumbre, queda muy agudizada por la lucha frontal que se plantea contra la planificación fiscal agresiva pues dicho concepto sigue adoleciendo de niveles de abstracción y ribetes no del todo definidos a nivel comunitario, y que solo con el desarrollo y aplicación de la DAC 6, sobre intermediarios fiscales y la obligación de información sobre los mecanismos de planificación fiscal agresiva que regula, paulatinamente, permitirá ir esclareciendo de mejor modo en qué consiste tal figura desde la práctica tributaria.
41. La elusión internacional se ha distinguido por el uso abusivo de las posibilidades de localizarse en jurisdicciones con tratamientos fiscales preferentes o de nula o baja tributación, por lo que está mayormente aceptado que parte importante de este fenómeno ha sido producido por la competencia fiscal perniciosa que existe entre las diversas jurisdicciones tributarias.
42. La planificación fiscal agresiva y la elusión tributaria internacional coinciden en algunos aspectos. Ambas son catalogadas hoy en día como vehículos para un ahorro fiscal que no puede ser tolerado (*unacceptable*) por los ordenamientos tributarios. A nuestro juicio, la categoría más amplia es la elusión, pues dentro de las planificaciones fiscales internacionales no todas van a llevar el sello de agresividad.
43. La elusión tributaria internacional y la planificación fiscal agresiva conducen a un alteración de los valores que subyacen a todo concepto tributario y la inacción de los Estados supondría, como ha sido destacado la convalidación de conductas

totalmente contrarias a la equidad que debiera presidir un sistema de fiscalidad internacional.

## BIBLIOGRAFÍA

- ACCONCIA, A., D'AMATO M.y MARTINA R. (2003). *Corruption and Tax Evasion with Competitive Bribes*. CSEF, Università Degli Studio di Salerno, Working Paper No. 112.
- AGELL, J. & PERSONS, M. (1998). *Tax Arbitrage and Labor Supply*. Institute for International Economic Studies, Stockholm University, Seminar Paper No. 647.
- AGUALLO AVILÉS, Ángel. (2001). La necesidad de un análisis constitucional del Derecho Financiero. En Francisco Escribano (coord.). *Derecho financiero constitucional. Estudios en memoria del profesor Jaime García Añoveros*. Madrid: Civitas. pp. 45-109.
- AGUIAR, Nina. (2010). El fraude a la ley fiscal en el derecho europeo, visto a la luz de las concepciones de la Escuela de Salamanca. En Cruz Quiñones (dir.) *Lecciones de Derecho Tributario inspiradas por un maestro*, T. I, Bogotá: Ed. Universidad del Rosario, pp. 432-458.
- AGUILÓ R., Josep. (2015). Fuentes del Derecho. En Fabra y Rodríguez (ed.) *Enciclopedia de filosofía y teoría del derecho*. pp. 1019-1028. Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=3796>
- (2008). “Tener una Constitución”, “Darse una Constitución” y “Vivir en Constitución”. En *Teoría y Filosofía del Derecho*, N° 28, ITAM, México, pp. 67-86. Disponible en <http://www.redalyc.org/pdf/3636/363635634004.pdf>
- (2007). Positivismo y Postpositivismo. En *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, N° 30, pp. 665-675.
- (2004). *La Constitución del Estado Constitucional*. Lima: Temis- Palestra.
- (2001). Sobre la Constitución del Estado Constitucional. En *Doxa: Cuadernos de Filosofía del Derecho*, N° 24, pp. 429-458.

- ALBIÑANA G-Q., César. (1970). La evasión legal impositiva. En *Revista de Economía política*, N° 56, pp. 4-41.
- ALEXY, R. (2009). Sobre la ponderación y la subsunción. Una comparación estructural. En *Foro Jurídico* N° 9, p. 40-48. Disponible en: <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/forojuridico/article/view/18513>
- ALESSI, R. y STAMMATI, G. (1965). *Istituzioni di Diritto Tributario*, Turín: UTET.
- ALINK, Matthijs y VAN KOMMER, Victor. (2011). *Manual de Administración Tributaria*. CIAT- IBFD.
- ALLEVATO, Giulio y DE VITO, Antonio. (2021). Gravar la economía digital: ¿es un impuesto sobre los servicios digitales la solución adecuada? En *Cuadernos de Información Económica*, N° 280, pp. 23-32.
- ALLIGHAM, M. & SANDMO, A. (1972). Income tax evasion: a theoretical analysis. En *Journal of Public Economics*, N° 1, pp. 323-338.
- ALM, Jackson y MCKEE. (1992). Deterrence and Beyond: Toward a Kinder, Gentler IRS. En J. Slemrod (ed.), *Why People Pay Taxes?*, University of Michigan Press, Ann Arbor, Michigan, pp. 311-329.
- ALMUDÍ CID, J.M.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A (eds.). *Combating Tax Avoidance in EU: Harmonization and Cooperation in Direct Tax*. Amsterdam: Kluwer Law International.
- ÁLVAREZ GARCÍA, Santiago. (2004). Principios de equidad y justicia distributiva en la imposición. En Alvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. (coords). (2004). *Ética fiscal*. Documentos, IEF, N° 10/04, pp. 17-31.
- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y HERRERA MOLINA, P. M. (coords). (2004). *Ética fiscal*. Documentos, IEF, N° 10/04.

- ÁLVAREZ GARCÍA, S. y HERRERA MOLINA, P. M. (coords). (2004). *La Ética en el diseño y aplicación de los tributos*. Documentos, IEF, N° 16/04.
- ALONSO G., L.A., CASANELLAS, M. y TOVILLAS, J.M., (2016). *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*. 3ª ed., Barcelona: Atelier.
- AMATUCCI, Andrea (dir.). (2001). *Tratado de Derecho Tributario*. Dos volúmenes. Bogotá: Temis.
- AMORÓS, Narciso. (1970). La elusión y la evasión tributaria. En Chapman, W.L. (coord.); Castro, J. P. (dir.). *Ensayos sobre administración política y derecho tributario*, Córdoba: Ediciones Macchi, pp. 509-569.
- ANDRÉS AUCEJO, Eva; MEZANG, Serge; NICOLI, Marco y OWENS; Jeffrey (dir.). (2022). General Agreement on International Tax Cooperation, Trade and Global Tax Governance. A proposal (Part I). En *Review of International and European Economic Law*, N° 1, 2022, pp. 5-22. Disponible en [www.riec.com](http://www.riec.com).
- ANDRÉS AUCEJO, Eva. (2021). Toward a global consensus on the taxation of the digital economy, included as one of the general bases of a Global Framework Agreement on International Tax Cooperation and Global Tax Governance. Researching in global policy/rulemaking (going on UN 2030 Agenda and Addis Ababa Action Agenda). En OWENS, J., ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., SEN, J., OLESTI-RAYO, R., LOPEZ-RODRIGUEZ, J., & PINTO-NOGUEIRA, J. (dirs.) (2021). *Global Tax Governance: Taxation on digital economy transfer pricing and litigation in tax matters (maps + adr) policies for global sustainability*. Thomson Reuters, pp. 115-142.
- (2021a) The Digitalization of Tax Administration: A common denominator of compliance risk management processes. The Open Union (E.U.) Risk Management for Tax Administration Model. En OWENS, Jeffrey; ANDRÉS-AUCEJO, Eva; NICOLI, Marco; SEN, Julius; OLESTI-RAYO, Andreu; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan; PINTO NOGUEIRA, Joao Felix (Dirs.). ANDRÉS-AUCEJO, Eva y OLESTI-RAYO Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR)*

*Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda.* Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 45 y ss.

(2020). The primary legal role of the United Nations on international Tax Cooperation and Global Tax Governance: Going on a new International Organization on Global Tax Cooperation and Governance under the United Nations “Family”. En *Education and Law Review*, Núm. 21 (2020), Fiscalidad y Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS), pp. 1-34. Disponible en <https://revistes.ub.edu/index.php/RED/article/view/31297>

(2018a). Towards an International Code for administrative cooperation in tax matter and international tax governance. En *Derecho del Estado* N° 40, Universidad Externado de Colombia, enero-junio, pp. 45-85.

(2018b). The Global Tax Model: Building modernized Tax Systems Towards to the International Tax Cooperation and Global Tax Governance Architecture for Sustainable Development & Equity Societies (Ongoing UN 2030 and and Addis Ababa Action Agendas). In Owens, Jeffrey; Pistone, Pasquale; Andrés Aucejo, Eva. (dirs.). Andrés Aucejo, Eva (ed.). (2018). *International administrative cooperation in fiscal matters and international tax governance.* Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, pp. 121-140.

(2013). *Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria.* Madrid, Barcelona; Buenos Aires, Sao Paulo: Marcial Pons.

(2005). Sobre la potestad reglamentaria para dictar normas técnicas de desarrollo en materia contable. En *Crónica Tributaria*, N° 114, pp. 9-26.

ARAGÓN, M. (1988). La eficacia jurídica del principio democrático. En *Revista Española de Derecho Constitucional*. N° 24, pp. 9-46.

ARANA, Sofía. (2008). *Factores que inciden en el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.* Madrid: Dyckinson.

- ARIAS ABELLÁN, M<sup>a</sup>. Dolores. (1991). La indisponibilidad de la obligación tributaria: análisis del artículo 36 de la L.G.T. En *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma. Libro Homenaje a Fernando Sainz de Bujanda*, Vol. I, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 619-628.
- ARIÑO O., Gaspar. (2011). *Lecciones de Administración (y Políticas Públicas)*, Madrid: Iustel.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan. (2018). La Doctrina de los actos propios en derecho tributario. Cizur Menor Navarra : CivitasThomson Reuters.
- (2008). *¿Cliente o contribuyente?*. Cizur Menor Navarra : Thomson Civitas.
- (1999). *Técnicas desgravatorias y deber de contribuir*. Madrid: Mc Graw Hill.
- (1993). La objeción de conciencia fiscal: a propósito del Auto del Tribunal Constitucional de 1 de marzo 1993. En *Crónica Tributaria*, N° 68, pp. 97-105.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, Juan y MARTÍNEZ LAGUNA, Félix. (Dir.). (2022). *Abuso y planificación fiscal internacional. Una perspectiva jurídica, económica y ética*. Pamplona: Thomson Reuters Aranzadi.
- ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, COLLADO YURRITA y ZORNOZA PÉREZ (eds). BÁEZ MORENO y JIMÉNEZ VALLADOLID DE L'HOTELLERIE- FALLOIS (coord.). (2010). *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I, Cizur Menor: Aranzadi.
- AARONSON, Graham. (2011). *GAAR Study: A Study to Consider Whether a General Anti-Avoidance Rule Should Be Introduced into the UK Tax System*. London: HM Treasury.
- ATALIBA, G. (1987). *Hipótesis de Incidencia tributaria*, Lima: Instituto Peruano de Derecho Tributario.
- ATIENZA, Manuel. (2001). *El sentido del Derecho*, Barcelona: Ariel.

ATIENZA, Manuel y MANERO, Luis. (2000). *Ilícitos Atípicos. Sobre el abuso de del derecho, el fraude de ley y la desviación de poder*. Madrid: Editorial Trotta.

AVI-YONAH, R. (2019). *Globalization, Tax Competition and the Fiscal Crisis of the Welfare State: A Twentieth Anniversary Retrospective*. Law and Economics Working Paper N° 159, disponible en [https://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/159](https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/159)

(2019a). Does Customary International Tax Law Exist? En *Law & Economics Working Papers* 161. Disponible en [https://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/161](https://repository.law.umich.edu/law_econ_current/161)

(2015). Who Invented the Single Tax Principle: An Essay on the History of US Treaty Policy. En *New York Law School Review*, vol, 59, N° 2, pp. 305-315. Disponible en <https://repository.law.umich.edu/articles/1663>

(2009). The OECD Harmful Tax Competition Report: A Tenth Anniversary Retrospective. En *Brooklyn Journal of International Law* 34, N° 3, pp. 791-793. Disponible en: <http://bit.ly/2iNhsKL>.

(2007). Tax competition, tax arbitrage, and the future of the international tax regime. En *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge Tax Law Series), Cambridge: Cambridge University Press. Recuperado de [http://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_archive/art67](http://repository.law.umich.edu/law_econ_archive/art67)

(2007b) International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime. Cambridge Tax Law Series, Cambridge University Press, doi:10.1017/CBO9780511511318 .

(2004). International Tax as International Law. En *Law and Economics Working Papers*, Paper 04-007. Disponible en [https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1006&context=law\\_econ\\_archive](https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1006&context=law_econ_archive).

(2003). *National Regulation of Multinational Enterprises: An Essay on Comity, Extraterritoriality, and Harmonization*. Colum. J. Transnat'l L. 42, N° 1, pp. 5-34.

Disponible en <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1047&context=articles>

(2001). Globalización y competencia tributaria: implicaciones para los países en desarrollo). En *Revista de la Cepal*, N° 71, pp. 61-69.

(1997). International Taxation of Electronic Commerce. En *TAX L. REV.* Vol. 52, pp. 507-556. Disponible en

<https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=3331&context=articles>

(1996). The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification. En *Texas Law Review*, vol. 74, N° 6, pp. 1301-1359.

AVI-YONAH, Reuven and Xu, Haiyan. (2017). Evaluating BEPS. En *Erasmus Law Review* Vol. 10, N° 1, pp. 3-11.

AVI-YONAH, Reuven S. and HALABI, Oz. (2014). A Model Treaty for the Age of BEPS. En *Law & Economics Working Papers*. Paper N° 103. Disponible en [http://repository.law.umich.edu/law\\_econ\\_current/103](http://repository.law.umich.edu/law_econ_current/103)

BACHUS, Alison. (2004). From Drugs to Terrorism: The Focus Shifts in the International Fight Against Money Laundering after September 11, 2001. En *Arizona Journal of International & Comparative Law*, Vol. 21, N° 3, pp. 835-872.

BÁEZ MORENO, Andrés. (2009). *Los Negocios fiduciarios en la imposición sobre la renta*. Cizur Menor, Navarra: Thomson-Aranzadi.

(2005). *Normas contables e impuesto sobre sociedades*. Cizur Menor, Navarra: Thomson-Aranzadi.

(2005a). El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS. *Cívitas. Revista Española de Derecho Financiero*. Nº 128, pp. 851-896.

BÁEZ MORENO, Andrés y ZORNOZA PÉREZ, Juan. (2018a). *Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. 103, Nº. 1 (72nd Congress of the International Fiscal Association. Seoul 2018), Ejemplar dedicado a: Anti-avoidance measures of general nature and scope- GAAR and other rules, pp. 699-715.

(2018b). *The General Anti-abuse Rule of the Anti-tax Avoidance*. En ALMUDÍ CID, J.M., HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, P.A.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A (eds.). *Combating Tax Avoidance in EU: Harmonization and Cooperation in Direct Tax*. Amsterdam: Kluwer Law International, pp. 101-112.

BAKER, P., & PISTONE, P. (2016). BEPS Action 16: The Taxpayers' Right to an Effective Legal Remedy under European Law in Cross-Border Situations. En *EC Tax Review*, Vol. 25, Issue 5–6, pp. 335–345.

BARKER, W.B. (2009). The Ideology of Tax avoidance. En *Loyola University Chicago Law Journal*, Vol. 40, Issue 2, article 3, pp. 229- 251. Disponible en <https://lawecommons.luc.edu/lucj/vol40/iss2/3>

BARQUERO, Juan M. (2004). La función del tributo en el Estado social y democrático de derecho. En *Icade Revista de las Facultades de Derecho y Ciencias económicas y empresariales*, Nº 61, pp. 431-437.

BARREIRO CARRIL, Ma. Cruz. (2019a) La cláusula general antiabuso en España. ¿Es necesaria una transposición expresa de la GAAR establecida en la ATAD al ordenamiento tributario español? En *Studi Tributari Europei*, Nº. 9, pp. 15-36.

(2019b). La controvertida base jurídica de la Directiva antielusión fiscal. Un análisis a la luz de reglas de vinculación. En *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, Nº 62, pp. 155-196. doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rdce.62.05>

(2017). El tratamiento fiscal de las asimetrías de los instrumentos financieros híbridos en la Propuesta de Directiva de 25 de octubre de 2016 por la que se modifica la Directiva anti-BEPS. En *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, N° 14, pp. 9-18.

(2016). La tributación de los dividendos intersocietarios transnacionales en el ordenamiento jurídico español en la era *post-BEPS*. En *Documentos – Instituto de Estudios Fiscales*, N° 15, pp. 11- 19.

BARREIX, Alberto; ROCA, Jerónimo; VELAYOS, Fernando. (2016). *Breve historia de la transparencia tributaria*. Documento para discusión, N° IDB-DP-453, Banco Interamericano de Desarrollo.

BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A.; RANZ, A. (2015). *El Proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados del 2014*. Documentos, N°5/2015, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

BARROSO, Luis Roberto (2008) *El neoconstitucionalismo y la constitucionalización del derecho. El triunfo tardío del derecho constitucional en Brasil*. México: Universidad Nacional Autónoma de México. Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/libro.htm?l=2538>

BAYER, R. Y M. SUTTER (2003). *The Excess Burden of Tax Evasion - An Experimental Detection-Concealment Contest*. University of Adelaida School of Economics, Working Paper N°. 03-05.

BECK, Ulrich. (1997). *¿Qué es la globalización? Falacias del globalismo, respuestas a la globalización*. Barcelona: Paidós. Disponible en [https://ocw.uca.es/pluginfile.php/1496/mod\\_resource/content/1/beckulrichquesla-globalizacion.pdf](https://ocw.uca.es/pluginfile.php/1496/mod_resource/content/1/beckulrichquesla-globalizacion.pdf)

BECKER, G. (1962). Irrational Behavior and Economic Theory. En *The Journal of Political Economy*, N° 70(1), pp. 1-13.

- BERLIRI, Luigi V. (1986). *El impuesto justo*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- BERLIRI, Antonio. (1971). *Principios de Derecho Tributario*. Madrid: Ed. de Derecho Financiero, T. III.
- BERMEJO VERA, J. (2005). *Derecho Administrativo Básico*. 6ª. Edición, Navarra: Thomson Civitas.
- BETTI, E. (1959). *Teoría General del Negocio Jurídico*, 2ª. ed. Madrid: Revista de Derecho Privado.
- BOKOBO, S. (2005). La Globalización y el derecho tributario. Una aproximación. En Cancio Meliá, Manuel (coord.). *Anuario de la Facultad de Derecho de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, N° 9 (Ejemplar dedicado a Globalización y derecho.), pp. 95-112.
- BOGGIANO, Antonio. (2006). *Derecho Internacional Privado*. 5ta. Edición, tomo III. Buenos Aires: Lexis Nexis- Abeleto-Perrot.
- BONET PÉREZ, Jordi. (2021). Transformaciones contemporáneas del Derecho internacional público. En Estévez Araujo, José A. (2021). *El derecho ya no es lo que era. Las transformaciones jurídicas en la globalización neoliberal*. Madrid: Trotta, pp. 245-275
- (2020). A transnational regulatory approach to the respect of economic, social and cultural rights by economic private operators: general framework for improved behaviour on extractive activities". Laube, W. and Barbosa Pereira, A: R. (editors). 'Civilizing' Resource Investments and Extractivism: Societal Negotiations and the role of Law.
- (2019). *La internormatividad entre las dimensiones económica y social del ordenamiento jurídico internacional. ¿Un espacio jurídico para la efectividad de los derechos económicos, sociales y culturales?* Barcelona: Huygens Editorial.

BORDERAS, Ester y MOLES, Pere. (2008). *Derecho Tributario Internacional*. Vol. 1. Barcelona: El Fisco.

BORDO, Michael D., EICHENGREEN, Barry and IRWIN, Douglas A. (1999). *Is Globalization Today Really Different Than Globalization a Hundred Years Ago?* Collins, Susan and Robert Lawrence (eds.) *Brookings Trade Policy Forum*. Washington, DC: Brookings Institution, disponible en <https://eml.berkeley.edu/~eichengr/research/brooking.pdf>

BRAUMANN, Céline. (2018). *The “International” in International Taxation. On Customary International Tax Law and General Principles of Tax Law*. Research Proposal- Doctoral Thesis. University of Vienna.

BRAUNER, Yariv. (2016). Treaties in the Aftermath of BEPS. En *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 41, Issue 3. Disponible en <https://brooklynworks.brooklaw.edu/bjil/vol41/iss3/3/>

(2014a). BEPS: An Interim Evaluation. En *World Tax Journal*, Vol. 6, N° 1 febrero-2014, pp. 10-39. Disponible en [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Ppv\\_article%20BEPS.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/Ppv_article%20BEPS.pdf)

(2014b). What the BEPS? En *Florida Tax Review*, Vol.16 N° 2, 20 pp. 55-115. Disponible en <https://scholarship.law.ufl.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1652&context=facultypub>.

(2003). An International Tax Regime in Crystallization. En *Tax Law Review*, N° 56, pp. 259- 328. Disponible en <http://scholarship.law.ufl.edu/facultypub/9>

BRAVO, Nathalie. (2016). The Multilateral Tax Instrument and Its Relationship with Tax Treaties. En *World Tax Journal*, Vol. 8, issue 3, Amsterdam: IBFD, pp. 279-304.

- BROWN, Karen (ed.) (2012). *A comparative look at regulation of corporate tax avoidance*. Series Ius Gentium: Comparative perspectives on Law and Justice. Dordrecht: Springer.
- BUCHANAN, James. (1993). The political efficiency of general taxation. En *National Tax Journal*, Vol. 46, No. 4, pp. 401- 410.
- BÜHLER, Ottmar. (1968). *Principios de Derecho Internacional Tributario* (versión castellana de Fernando Cervera Torrejón). Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- BULLINGER, Martín. (1987). La discrecionalidad de la Administración pública. Evolución, funciones, control judicial, En *La Ley*, IV, pp. 869-91.
- BURCH, S. (2005). Sociedad de la información/sociedad del conocimiento. Disponible en <http://www.ub.edu/prometheus21/articulos/obsciberprome/socinfosoccon.pdf>
- BUSTO VARGAS, Jorge del. Ética tributaria. (1995). El impuesto. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho tributario*, N° , pp. 27-55.
- (1988). Ética tributaria. En *Thémis- Revista de Derecho*, N° 12, Lima, pp. 10-15.
- BYRNES, William H. (2021). Pillar One and Transfer Pricing Rules: An Expert Critical Assesment. En OWENS, Jeffrey; ANDRÉS-AUCEJO, Eva; NICOLI, Marco; SEN, Julius; OLESTI-RAYO, Andreu; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan; PINTO NOGUEIRA, Joao Felix (Dirs.). ANDRÉS- AUCEJO, Eva y OLESTI-RAYO Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 229-274.
- CAAMAÑO, M.A. y CALDERÓN, C., J. M (2002). Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario? Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña, N° 6, pp. 179-209. <https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/2156/AD-6-8.pdf?sequence=1&isAllowed=y>

CALDERÓN CARRERO, J. M. (2015). *Cumplimiento tributario cooperativo y buena gobernanza en la era BEPS*. Navarra: Civitas.

(2012). La globalización económica y su incidencia sobre el Derecho Financiero y Tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?. En *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid*, N° 16, pp. 337-365.

(2006). *La incidencia de la globalización en la configuración del ordenamiento tributario del siglo XXI*. Instituto de Estudios Fiscales. Serie Documentos, Doc N° 20/06.

(2000). *Intercambio de información y fraude fiscal internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

CALDERÓN CARRERO, J.M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2017). 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? En *Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, N° 407, pp. 5-56.

CALDERÓN, J.M. y PUYOL, A. (2015). El Paquete UE de Transparencia Fiscal 2015: *Nuevas Medidas del Plan «EU-BEPS» en el horizonte*. Disponible en [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/\\$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015/$FILE/EY-el-paquete-ue-de-transparencia-fiscal-2015.pdf).

CALDERÓN CARRERO, J. M. y QUINTAS SEARA, A. (2016). Una Aproximación al Concepto de Planificación fiscal Agresiva. En *AELE*, N° 337, febrero, pp. 14-24.

(2015). *Cumplimiento Tributario Cooperativo y Buena Gobernanza Fiscal en La Era BEPS*. Thomson Reuters y E&Y Abogados CIVITAS.

CARBAJO VASCO, Domingo. (2016). Reflexiones, ciertamente escépticas, acerca del *post-BEPS*. En *Documentos- Instituto de Estudios Fiscales*, N° 15, pp- 29-38.

(2015). El plan de acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial. En *Crónica Tributaria*, N° 154, pp. 49-67.

(2013a). La crisis sistémica mundial y el sistema tributario. Disponible en <https://www.ciat.org/la-crisis-sistemica-mundial-y-el-sistema-tributario/>

(2013b). Novedades en el intercambio internacional de información con fines fiscales. En *El Derecho*, Francis Lefebvre, 1 de febrero.

CARVALHO, C. (2013). Teoría de la decisión Tributaria. En Yacolca, D. (dir.) *Colección Doctrina Tributaria y Aduanera*. Lima: Indesta- Superintendencia de Administración Tributaria.

CASADO OLLERO, G. (1993). Tutela jurídica y garantías del contribuyente en el procedimiento tributario. En González, Eusebio (comp.) *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca, pp. 91-109.

(1988) Los esquemas conceptuales y dogmáticos del derecho tributario. Evolución y estado actual. *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, N° 59, pp. 349-392.

(1980). *La colaboración con la Administración Tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el Fisco*. Trabajos presentados por la Cátedra de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada (España) en XIV Asamblea General del CIAT, Washington, junio, IEF, pp. 1-39.

CASSAGNE, Juan C. (1997). *Derecho Administrativo I*, 5ª. edición actualizada, Buenos Aires: Abeledo Perrot.

(1974). *El acto administrativo*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

CASTÁN TOBEÑAS, I. (1974). *Derecho Civil español, común y foral*. T. IV, Madrid: Reus.

CASTELLS, Manuel. (1996). La era de la información. Economía, sociedad y cultura. Vol. 1 México siglo XXI. <http://herzog.economia.unam.mx/lecturas/inae3/castellsm.pdf>

CASTRO CARVALHO, André. (2011). Heurísticas y sesgos en las finanzas públicas y el Derecho Tributario. Esquemas de un enfoque conductual en Brasil. En *Ius et Veritas*, N° 43, pp. 292-301.

CASTRO, Federico de. (1955). *Derecho Civil de España*. Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

CAVELTI, Luzius. (2013). Automatic Information Exchange versus the Withholding Tax Regime Globalization and Increasing Sovereignty Conflicts in International Taxation. En *World Tax Journal (IBFD)*, Vol. 5, N° 2, pp. 172-214

CENTENO CANTO, Gerardo. (2015) Función Administrativa y Estado Constitucional en México. Tensiones contemporáneas. En *Revista in Jure Anáhuac Mayab*, año 4, N° 7, pp. 113-142.

CEPAL. (2019). *Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2019*. Disponible en [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075\\_s.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/44516/1/S1900075_s.pdf).

CHECA GONZÁLEZ, Clemente. (2013). Prólogo al Libro de Andrés Aucejo, Eva. Relaciones entre “Reglamento” y “Ley” en materia tributaria. Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Sao Paulo: Marcial Pons, pp. 9-27.

(2010). Globalización económica y principios tributarios. *Cuestiones constitucionales*, N° 22, pp. 79-113. Disponible en [http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S1405-91932010000100003&lng=es&tlng=es](http://www.scielo.org.mx/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1405-91932010000100003&lng=es&tlng=es).

(1998). *Interpretación y aplicación de las normas tributarias: análisis jurisprudencial*, Valladolid: Editorial Lex Nova.

CHRISTENSEN, Rasmus C. & HEARSON, Martin. (2019). The new politics of global tax governance: taking stock a decade after the financial crisis, En *Review of International Political Economy*, Vol. 26, N° 5, pp. 1068-1088, DOI: 10.1080/09692290.2019.1625802

CHRISTIANS, Allison. (2007). Hard Law and Soft Law In International Taxation. En *Wisconsin International Law Journal*, Vol. 25, No. 2, Summer 2007, Univ. of Wisconsin Legal Studies Research Paper No. 1049, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=988782>

CIAT. (2011). *La moral Tributaria como factor determinante en el mejoramiento de la eficacia de la Administración tributaria*. 45ª. Asamblea General del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, celebrada en abril en Quito, Ecuador. Disponible en <https://www.ciat.org/45-asamblea-general-del-ciat/>

COLLADO, M.A. y ROMERO, G. M. (2013). Principios constitucionales del derecho Financiero: principios formales. En Collado y Romero (dirs.). *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*. Barcelona: Atelier, pp. 137-153.

COMADIRA, Julio R. (1996). *Derecho Administrativo*, Buenos Aires: Abeledo Perrot.

COMISIÓN DE EXPERTOS PARA LA REFORMA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL. (2014). Informe final.

COMISIÓN EUROPEA. (2021) Comunicación al Parlamento Europeo y al Consejo de Europa COM(2021) 251 final *Business Taxation for the 21st Century*. Bruselas, 18. 5.2021

(2016a). *DG Competition Working Paper on State Aid and Tax Rulings*. Bruselas. Disponible en [http://ec.europa.eu/competition/state\\_aid/legislation/working\\_paper\\_tax\\_rulings.pdf](http://ec.europa.eu/competition/state_aid/legislation/working_paper_tax_rulings.pdf)

(2012). Comunicación 2012/0351 al Parlamento Europeo y al Consejo de Europa sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países, Bruselas, 27.6.2012, disponible en: <http://bit.ly/2vwXViS>.

CONCHA CARBALLIDO, Carlos. (2021). Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. En *Observatorio fiscal del Plan de Acción BEPS : ¿Dónde estamos cinco años después?* Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 17-21.

(2017a). El futuro del Plan de Acción BEPS. En Serrano, Antonio y Chico de la Cámara, Pablo (dir.). *Temas de actualidad en materia de tributación internacional*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 67-79.

(2017b). Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. En *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 41-63.

CONTIPELLI, Ernani. (2016). Estado Constitucional cooperativo: perspectivas sobre solidaridad, desarrollo humano y gobernanza global. En *Inciso, Revista de investigaciones en Derecho y Ciencia política*, pp. 87-98. Disponible en <http://revistas.ugca.edu.co/index.php/inciso/article/view/562/909>

CORTÉS DOMÍNGUEZ. (1985). *Ordenamiento tributario español*, 4ª ed., Madrid: Civitas.

CORRAL GUADAÑO, Ignacio (dir.). (2016). *Manual de Fiscalidad Internacional*. 4a edición. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

COSCULLUELA MONTANER, Luis. (2003). *Manual de Derecho Administrativo I*. 14ª. Edición, Madrid: Thomson Civitas.

- COSULICH, Jorge. (2012) Consecuencias tributarias de la globalización. Blog CIAT, Recuperado de <https://www.ciat.org/consecuencias-tributarias-de-la-globalizacion/>
- CROCKER, K. & SLEMROD, J. (2005). Corporate Tax Evasion with Agency Costs. En *Journal of Public Economics*, Vol N° 89, pp. 1593-1610.
- CRUZ PADIAL, Ignacio. (2019). Globalización y crisis económica en la economía social: algunas cuestiones tributarias. En *Revista Jurídica de Investigación e Innovación educativa*, N° 19, pp. 39-68.
- (2016). La economía digital en BEPS, una síntesis. En *Nueva Fiscalidad*, N° 2, pp. 33-65.
- (2003). Globalización económica sinónimo de desnaturalización tributaria. En *Crónica Tributaria*, N° 109, pp. 59-77.
- COWELL, F. (2004). Carrots and Sticks in Enforcement. En *The Crisis in Tax Administration*. Washington DC: The Brookings Institution, pp. 230-275.
- (1995). *Engañar al Estado. Una Análisis Económico de la Evasión*. Madrid: Alianza Editorial S.A.
- D'AMATO, Anthony A. (1971). *The Concept of Custom in International Law*. Cornell University Press.
- DE BROE, Luc. (2008). *International Tax Planning and Prevention of Abuse*. Vol 14 in Doctoral Series, Amsterdam: IBFD.
- DE LA GUERRA Z., Eddy. (2017). Origen y contenido mínimo del Derecho constitucional financiero. En *Foro Revista de Derecho*, N° 28, Quito, pp. 5- 29. Disponible en línea. <https://revistas.uasb.edu.ec/index.php/foro/article/view/594>
- DE OTTO, I. (1988). *Derecho Constitucional. Sistema de fuentes*, 2ª. Edición, Barcelona: Ariel.

- DELGADO ECHEVERRÍA, Jesús. (2005). El concepto de validez de los actos jurídicos de Derecho privado (notas de teoría y dogmática). En *Anuario de Derecho civil*, Vol. 58, N° 1, pp. 9-74.
- DELGADO PACHECO, Abelardo. (2018). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- (2016). Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la Acción 6 del Plan BEPS. En Cristina García-Herrera Blanco. *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario. Doc. N° 15/2016*. Instituto de Estudios Fiscales.
- (2004). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española*. Cizur Menor: Aranzadi.
- DELGADO PINTO, José. (1991). El deber jurídico y la obligación moral del obedecer al Derecho. En *XII Jornadas de Filosofía Jurídica y social*. Oviedo: Universidad de Oviedo, pp. 15-40.
- DEPUTY, David. (2021). United Nations: Global digital economy and disruptive technologies to prevent the tax fraud and the tax noncompliance. En OWENS, Jeffrey; ANDRÉS-AUCEJO, Eva; NICOLI, Marco; SEN, Julius; OLESTI-RAYO, Andreu; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan; PINTO NOGUEIRA, Joao Felix (Dirs.). ANDRÉS-AUCEJO, Eva y OLESTI-RAYO Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 73-86.
- DESAI, M.A. & DHARMAPALA, D. (2005). *Corporate Tax Avoidance and Firm Value*. NBER Working Paper No. 11241.
- DÍAZ, Elías. (2002). Estado de Derecho y legitimidad democrática. En *Estado de Derecho, concepto, fundamentos y democratización en América Latina*. México: Editorial Siglo XXI S.A.

- DIEZ PICAZO, Luis. (2004). Contrato y la libertad contractual. En *Themis Revista de Derecho*, N° 49, pp. 7-14.
- (1992). El abuso del derecho y el fraude de la ley en el nuevo Título Preliminar del Código Civil Español y el problema de sus recíprocas relaciones. En *Ius et Veritas*, N° 5, pp. 5-14.
- DÍAZ, S. y CUBAS de, T. (2016). *La Acción 6 del Plan BEPS y la Recomendación de la Comisión sobre abuso de Convenios fiscales*. E&Y Abogados, Nota técnica, febrero de 2016.
- DOMINGUES, J.M y CHECA GONZÁLEZ., C. (2013). Concepto de tributo. Una perspectiva comparada Brasil- España. En *Revista Derecho GV*, Sao Paulo, 9 (2), pp. 573-614.
- DOMINGUEZ, E. M. (2016). El «Registro Fiscal R. S. E.» y la exigencia de información Tributaria en el Balance Social. En *Revista del Centro de Interamericano de Investigaciones Tributarias (CIAT)*, N° 41, pp. 33-52.
- DOROM, Herman. (2002). *Taxing Portfolio Income in Global Financial Markets. A positive and normative exploration of possible solutions*. Vol. 2 in Doctoral Series. Amsterdam: IBFD.
- DURÁN CABRÉ, J. M. y SALVADORI, L. (2017). Análisis Económico de la Administración Tributaria. En *La Teoría económica de las reformas fiscales: análisis y aplicaciones para España*. Papeles de Economía Española, N° 154.
- DURÁN R., Luis. (2007). La noción del deber constitucional de contribuir. Un estudio introductorio. En *Enfoque Constitucional, Análisis Tributario*, Documento preliminar, pp. 1-18. Disponible en <http://blog.pucp.edu.pe/blog/wp-content/uploads/sites/107/2007/07/EL-DEBER-DE-CONTRIBUIR-DURAN.pdf>

- DWORKIN, Ronald. (1989). *Los Derechos en serio* (Trad. de Martha Guastavino).  
Barcelona: Ariel.
- EGGER, P.H, NIGAI, S. y STRECKER, NM. (2019). The Taxing Deed of Globalization.  
En *American Economic Review*, Vol. 109, N° 2, pp. 353-390.
- EINAUDI, Luigi. (1948). *Principios de Hacienda Pública*, Madrid.
- ENGELLEN, Frank. (2004). *Interpretation of Tax Treaties under International Law*.  
Amsterdam: IBFD, Doctoral Series.
- ESCRIBANO, Eva. (2019). Contribución de los usuarios a la creación de valor: un parámetro ambiguo, problemático y notoriamente inconsistente con la propuesta europea de establecimiento permanente digital. En *Nueva Fiscalidad*, N° 3, julio-septiembre, pp. 199- 223.
- (2018). El establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa: el nuevo umbral propuesto por la Comisión Europea para el gravamen de beneficios de sociedades no residentes. En ALMUDÍ CID, J.M.; HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARREDA, P.A.; FERRERAS GUTIÉRREZ, J.A (dirs.): *La armonización de las normas contra la elusión fiscal relativas a la fiscalidad directa de la Unión Europea*, Pamplona: Aranzadi, pp. 709- 734.
- ESCRIBANO L., Francisco. (2012). El conflicto en la aplicación de las normas y la simulación en la JTC. En *Revista del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario*, Primer Semestre, pp. 9-22.
- (2009). El deber de colaboración de las administraciones públicas en materia tributaria» (primera parte). En *Análisis Tributario*, Lima, julio, 2009.
- (1988). *La configuración jurídica del deber de contribuir*. Perfiles constitucionales, Madrid: Civitas.
- (1977) Notas para un análisis de la evolución del concepto de Derecho tributario, *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, N° 14, abril-junio, pp. 207- 212.

ESTÉVEZ, J. (2002). La Globalización y las transformaciones del Derecho. En Zapatero, (ed.). *Horizontes de la filosofía del derecho: homenaje a Luis García San Miguel*, Vol.1, pp. 311-320.

FALCÓN Y TELLA, Ramón. (1996) El tributo como instituto jurídico: Vínculos que lo integran. En *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, N° 20, Estudios de derecho Financiero y Tributario, Homenaje al Profesor Fernando Vicente-Arche, Domingo, pp. 127-150.

(1995a). El fraude a la ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción (I): su radical diferencia con los supuestos previstos en el artículo 6.4 C.C. En *Quincena Fiscal*, N° 17, pp. 5-15.

(1995b). El fraude a la ley tributaria para gravar determinadas economías de opción (II): límites a la utilización de la figura. En *Quincena Fiscal*, N° 18, pp. 5-10

(1991). Aproximación al contenido del tributo como instituto jurídico. En *Estudios Jurídicos, en Conmemoración del X Aniversario de la Facultad de Derecho*, Separata, Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, pp. 258- 276.

FANTOZZI, Augusto. (1968). *La Solidarietà nel Diritto Tributario*, UTET.

FELD Y FREY (2005). *Tax Compliance as the results of a psychological tax contract: the role of incentives and responsive regulation*. Canberra: Centre for Tax System Integrity. Working Paper N° 76. Disponible en <http://www.ctsi.org.au/publications/WP/76.pdf>

FJELDSTAD, O-H. (2017). *Globalization and international tax justice: Are developing countries losing faith in the international tax system?* Conference paper at The EADI-Nordic Conference 2017 on "Globalization and international tax justice: challenges and innovations for domestic revenue mobilization in developing countries", Bergen 21-23 August 2017.

- FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón (2015). La discrecionalidad técnica: un viejo fantasma que se desvanece. En *Revista de Administración Pública*, Nº 196, enero-abril, pp. 211-227.
- FERNÁNDEZ AMOR, J.A. (2017). La ordenación del poder tributario estatal como paso hacia la justicia tributaria en Europa. En García-Herrera B., C. (coord.). *Documentos de Trabajo 14/2017*, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 129- 137.
- FERNÁNDEZ AMOR, José Antonio y MASBERNAT, Patricio. (2013). La vigencia de los principios de justicia tributaria en España: Aportaciones para un debate. En *Estudios Constitucionales*. Año 11, Nº 2, pp. 495-546.
- FERNÁNDEZ BLANCO, V. y PRIETO RODRÍGUEZ, J. (2004). Ética y mercado en Adam Smith. En Álvarez García, S. y Herrera Molina, P. M. (coords). (2004). *La Ética en el diseño y aplicación de los tributos*. Documentos, IEF, Nº 16/04, pp. 7-15.
- FERNÁNDEZ-ESPINAR, Luis C. (2012). El control de la discrecionalidad administrativa. En *Revista Jurídica de Castilla y León*, Nº 26, enero, pp. 211-258.
- FERNÁNDEZ JUNQUERA, Manuela y GARCÍA- OVÍES SARANDESES, Isabel. (2016). Una visión sobre la financiación autonómica. En *Nueva Fiscalidad*, Madrid: Dyckinson, pp. 9-37.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R. (1998). *La comprobación de hechos para la inspección de los tributos*. Madrid: Marcial Pons.
- FERNÁNDEZ SESSAREGO, C. (1992). *Abuso del Derecho*. Buenos Aires: Astrea.
- FERRAJOLI, Luigi. (2008a). La esfera lo de indecible y la división de poderes (traducción de Miguel Carbonell). En *Estudios Constitucionales*, Año 6, Nº 1, pp. 337-343.

(2008b). *Democracia y garantismo*. Madrid: Trotta.

(2004). *Derechos y Garantías. La ley del más débil*. 4ª. Ed. Madrid: Trotta.

FERREIRO Lapatza, José Juan. (2006). *Curso de Derecho Financiero español*, 25ª. Edición, Madrid: Marcial Pons.

(2003a). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal. En Barros Carvalho (editor). *Tratado de Derecho Tributario*, Lima: Palestra, pp. 505-535.

(2003b). Impuesto al tonto, castigo al listo, premio al delincuente. En *Quincena Fiscal*, N° 1, pp. 9-12.

(1999). Esquemas dogmáticos fundamentales del Derecho Tributario. En *Civitas, Revista Española de Derecho Financiero*, N° 104, pp. 669-686.

(1988). *Curso de Derecho Financiero Español*, 10a ed., Madrid: Marcial Pons.

FERREIRO LAPATZA, José Juan (dir.). (2005). *La justicia tributaria en España*. Madrid, Marcial Pons.

FERRI, L. (2001). *La autonomía privada*. Traducción Luis Sancho M. Granada: Ed. Comares.

FITZGERALD, Valpy. (2002). Cooperación tributaria internacional y movilidad del capital. En *Revista de la Cepal*, N° 77, pp. 67-82. Disponible en [https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/10825/1/077067082\\_es.pdf](https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/10825/1/077067082_es.pdf)

FLORES, M. (2016). La globalización como fenómeno político, económico y social. En *Orbis Revista Científica de Ciencias Humanas*, Vol. 12, N° 34, pp. 26-41. Disponible en <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=70946593002>

FONDO MONETARIO INTERNACIONAL. (2019). *Corporate Taxation in the Global Economy*. Policy Papers, 19/007, Washington DC: IFM. <https://www.imf.org/en/Publications/Policy-Papers/Issues/2019/03/08/Corporate-Taxation-in-the-Global-Economy-46650>

FORTSHOFF, E. (1951) *Lehrbuch des Verwaltungsrechts*, Munich: All Teil.

FRASER, Ross. (2004). Tax Avoidance Issue: Introduction. En: *BTR*, N° 4, pp. 281-296.

FREEDMAN, J., LOOMER, G, y VELLA, J. (2009). Corporate tax risk and Tax avoidance: New Approaches. En *British Tax Review*. Vol. 1, pp. 74-116. Oxford Legal Studies Research Paper N° 13/2009. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=1385042>

FREY, Bruno S. y FELD, Lars P. (2002). *Deterrance y morale in taxation. An empirical analysis*. CESifo, Working Paper N° 760, pp. 1-41.

FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD. (2021). *Observatorio fiscal del Plan de Acción BEPS : ¿Dónde estamos cinco años después?* Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.

(2017). *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.

(2016). *Directiva Europea Anti-abuso*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.

GALLO, Franco. (2011). *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*. Barcelona: Marcial Pons.

GARCÍA BELSUNCE, H. A. (1982). La influencia de la ley fiscal sobre los contratos. En *Temas de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

GARCÍA BELSUNCE, Horacio A. (dir.) (2003). *Tratado de Tributación*. Buenos Aires: Astrea de A. y R. Depalma, tomo I, volumen 2.

GARCÍA BERRO, Florián. (2011). *Calificación de conductas elusivas: anotaciones críticas a la jurisprudencia sobre simulación en el ámbito tributario*. Documentos de Trabajo, N° 12/11, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 329-342.

(2011a). Formas de enfrentar la elusión tributaria y la jurisprudencia tributaria en materia de simulación. En *Revista del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario*, Primer Semestre, pp. 67-96

(2004). La inspección tributaria en la nueva Ley General Tributaria. En *Quincena Fiscal Aranzadi*, N° 21-22, pp. 51-64.

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. (1996). Una Nota sobre el interés general como concepto jurídico indeterminado. En *Revista española de derecho administrativo*, N° 89, pp. 69-89

GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo y FERNÁNDEZ, Tomás-Ramón. (2000). *Curso de Derecho Administrativo I*. 10ª. edición. Madrid: Civitas.

GARCÍA ETCHEGOYEN, Marcos F. (2004) *El principio de capacidad contributiva; evolución dogmática y proyección en el derecho argentino*. Buenos Aires: Ábaco de R. Depalma.

GARCÍA NOVOA, César. (2017). La estrategia BEPS. En Pablo Chico de la Cámara (dir). *Temas de actualidad en materia de tributación internacional* Madrid: Instituto de estudios Fiscales, pp.81-108.

(2015). Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos. En *Nueva fiscalidad*, N°. 3, pp. 45-78.

(2015a). Armonización y lucha contra la elusión en la Unión Europea. En Cadaval Sampedro, Ma. (coord.). *Monográfico Armonización Fiscal. Administración y Ciudadanía*, Vol. 10. Nº 1 (enero-junio), pp. 35- 63.

(2011). La concepción actual de los principios tributarios. En Páñez Solórzano, J. C. (trad). *Derecho tributario: tópicos contemporáneos*. Lima: Grijley, pp. 101-175.

(2010). La doctrina del principio de solidaridad en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional peruano. En *Vox Juris, Revista de Derecho*, Nº 20, Lima, pp. 57-102.

(2009). *El Concepto de tributo*. Lima: Tax editor.

(2006). Aplicación de los tributos y seguridad jurídica. En: *La Justicia en el diseño y aplicación de los tributos*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 237-258.

(2006a). Naturaleza y función jurídica de la Norma VIII del Título Preliminar del Código Tributario peruano. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, Nº 44 , pp. 61-102.

(2005). Reflexiones sobre las medidas para combatir la elusión fiscal. Cláusulas Generales y Especiales. En *Vectigalia*. Lima, año 1, Nº 1, pp. 121-133.

(2004). *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

(2003). La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria. En *Quincena Fiscal*, Nº 8, 2003, pp. 9-26.

(1998). *El derecho del contribuyente a la tipicidad*, XX Jornadas del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario- ILADT.

GARCÍA- OVÍES SARANDESES, Isabel. (2015). El procedimiento de protección de los derechos fundamentales y el recurso de amparo. En MERINO JARA, I. (dir.) Y LUCAS DURÁN, M. (ed.). (2015). *Estudios sobre el proceso contencioso-administrativo en materia tributaria*. Barcelona: Bosch, pp. 709 y ss.

(2012). *El régimen jurídico financiero de los ingresos universitarios*. Oviedo: Ediciones de la Universidad de Oviedo.

GARCÍA PELAYO, Manuel. (1977). *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. Madrid: Alianza.

GARCÍA SALGADO, María José (2003). Determinar lo indeterminado: sobre cláusulas generales y los problemas que plantean. En *Anuario de filosofía del derecho*. N° 20, pp. 105-130.

GARCÍA TORRES F., Ma. Jesús. (2017). Esta vez sí es posible la armonización del Impuesto sobre Sociedades porque ya es una realidad. En García Herrera B., C. (coord.), *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*, N° 13/2017, pp. 48-59.

GARRIDO FALLA, Fernando (2005). *Tratado de Derecho Administrativo*. Vol I, Parte General. 14<sup>a</sup>. edición. Madrid: Tecnos.

GARZA DE LA, Sergio. (2008). *Derecho Financiero Mexicano*. 28<sup>a</sup> ed. México: ediciones Porrúa.

GASCÓN Y MARÍN, José. (1943). *Tratado de Derecho Administrativo*, Madrid.

GHEMAWAT, P y ALTMAN, S. (2019). The State of Globalization in 2019 and What it means for Strategists. En *Harvard Business Review*. Disponible en <https://hbr.org/2019/02/the-state-of-globalization-in-2019-and-what-it-means-for-strategists#comment-section>.

GIANNINI, A.D. (1957). *Instituciones de Derecho Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

(1956). *I Concetti fondamentali di Diritto Tributario*. Turín: UTET.

GIARIZZO, V. y SIVORI, J.S. (2010). La inconsistencia de la moral tributaria. El caso de los moralistas evasores. En *Pecunia*, 10, pp. 95-124

GIL, Elizabeth (2014) BEPS vs. Planificación fiscal empresarial. En IFA, 1st Spanish Tax Summit, disponible <http://www.aedf-ifa.org/FicherosVisiblesWeb/Doctrinas/ArchivoDoctrina22.pdf>

GIL SORIANO, Alberto. (2012). Toward an automatic but assymetric exchange of tax information. The U.S. Foreign Account Tax Compliance Act (FATCA) as inflection point en Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributary. En Collado, M.A. y Moreno, S. (coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio de información tributaria*. Barcelona: Atelier, pp. 43-70.

GILLEARD, Matthew. (2015). The end of the (tax) world as we know it? En *International Tax Review*. Recurso en línea, disponible en <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f9jnqt18klw0/the-end-of-the-tax-world-as-we-know-it-oecd-delivers-final-beps-recommendations>.

(2014). Luxembourg comfort letter tax deals could spell trouble for EC's Juncker. En *International Tax Review*. Disponible en <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1f9k15s7yqzz0/luxembourg-comfort-letter-tax-deals-could-spell-trouble-for-ecs-juncker>.

GIORGETTI, A. (1967). *La evasión tributaria*. Buenos Aires: Depalma.

GIRÓN URIBE, Paula Andrea. (2020). La conversión del soft law de la OCDE en hard law en Colombia, especial referencia a los Convenios para Evitar la Doble Imposición suscritos por Colombia con Francia y Reino Unido. En *Revista de Derecho Fiscal*, Universidad de Externado. DOI: 10.18601/16926722.n12.05

GIULIANI FONROUGE, Carlos. (1962). *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma.

- GODOI SEABRA DE, M. (2005). *Fraude a la ley y conflicto en la aplicación de las leyes tributarias*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- GOLDSCHMIDT, Werner. (2003). *Derecho de la Tolerancia basado en la teoría Trialista del Mundo Jurídico. Derecho Internacional Privado*. Novena edición ampliada. Buenos Aires: Lexis Nexis Depalma.
- GÓMEZ ABEJA, L. (2017). Una consideración actual sobre el deber de obediencia al derecho. La justificación de su incumplimiento por razones éticas. En *Revista de Estudios Políticos*, N° 77, 89-111. doi: <https://doi.org/10.18042/cepc/rep.177.03>
- GÓMEZ CABRERA, Cecilio. (1998). *La discrecionalidad de la Administración Tributaria: su especial incidencia en el procedimiento de la inspección*, Madrid: McGraw-Hill/Interamericana de España.
- GÓMEZ SABAINI, Juan Carlos y MORÁN, Dalmiro. (2012). *Informalidad y Tributación en América Latina: Explorando los nexos para mejorar la equidad*. Santiago de Chile: Naciones Unidas, Comisión Económica para América Latina y El Caribe. Serie Macroeconomía del Desarrollo N° 124.
- GONZÁLEZ DE FRUTOS, Ubaldo. (2007). La expansión y control de los tax shelters en Estados Unidos. En *Crónica Tributaria*, N° 122-2007, pp. 89-119.
- GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. (2009). La interpretación de las normas tributarias. En *Tributación y Derecho, Liber in Memoriam Juan Lino Castillo Vargas*. Lima: Palestra Editores, pp. 487-503.
- (2008). La revisión de la relación jurídica tributaria obligacional: las corrientes procedimentalistas. En *Foro, Revista de Derecho*, N° 9, pp. 145-155.
- (2006). A propósito de la Norma VIII del Código Tributario peruano. En: *Temas de Derecho Tributario y de Derecho Público*. Lima: Palestra Editores, pp. 385-397.

(2002). El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia. En *Responsa iurisperitorum Digesta*. Vol. III, Salamanca, pp. 151-195

(2001). *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Pamplona: Thomson Reuters. Aranzandi.

(2000). La enseñanza del Derecho tributario. Texto de la ponencia presentado por el autor en los actos conmemorativos del 70 Aniversario de la Revista “Diritto Tributario”, Génova, julio 1999. En *Dikaion. Revista de Actualidad Jurídica*, Nº 9, pp. 37-54.

(2000a). El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia. En *Responsa iurisperitorum Digesta*. Vol. III, Salamanca, pp. 151-195.

(2000b). Nuevos caminos en torno al viejo propósito de burlar la ley tributaria inconveniente mediante una “calificación” apropiada de los hechos y viejos problemas de prueba. En *Separata de homenaje a Dalmacio Vélez Sársfield*, Tomo V. Academia Nacional de Derecho y Ciencias Sociales de Córdoba, Córdoba, pp. 86-117.

(1996). Medios de defensa del contribuyente frente a la creciente presión fiscal indirecta. En *Dikaion Revista de actualidad jurídica*, Nº 5, pp. 238- 255.

(1993). (comp.). *Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa, Universidad de Salamanca.

(1983). Evasion, évitement et fraude en matiere fiscale. En *Bulletin for International fiscal documentation*, Vol. 37, pp. 441-450.

(1966). Evasión, elusión y fraude fiscales. En *Memoria de la AEDF 1983-1984*. Madrid.

GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio & LEJEUNE, Ernesto (2003). *Derecho Tributario I*. 3ª. Edición. Salamanca: Plaza Universitaria.

GONZÁLEZ-CUÉLLAR S., M. Luisa. (1998). *Los procedimientos tributarios: su terminación transaccional*, Madrid: Colex.

- GONZÁLEZ PÉREZ, J. (1998). *Comentarios a la Ley Reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (Ley 29/1998, de 13 de julio)*, 3ª ed., Tomo I, Madrid: Civitas.
- GORDILLO, Agustín. (2003). *Tratado de Derecho Administrativo*. Tomo 1, Parte General. Buenos Aires: Fundación de Derecho Administrativo.
- GORDILLO PÉREZ, Luis Ignacio. (2017). El TJUE y el Derecho Internacional: la defensa de su propia autonomía como principio constitucional básico. En *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. 9, No 2, DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2017.3876>
- GOROSPE OVIEDO, Juan y HERRERA MOLINA, Pedro. (2007). La virtualidad del principio de capacidad económica en el ordenamiento tributario español. En Albiñana García Quintana *et al.* (coord.). *Estudios en Homenaje al profesor Pérez de Ayala*. Madrid: Dykinson, pp. 29-56.
- GOTHOT, V. (1963). La fraude fiscal. En *Problèmes fiscaux d'aujourd'hui*, N° 2, p. 87 et ss.
- GRIZIOTTI, Benvenuto (1959). *Principios de Ciencia de las Finanzas*. Traducción de Dino Jarach. Buenos Aires: Depalma.
- GUASTINI, R. (2007). Sobre el concepto de Constitución. En M. Carbonell (ed.). *Teoría del neoconstitucionalismo*. Madrid: Trotta - IJ/UNAM.
- (2001). La "constitucionalización" del ordenamiento jurídico: el caso italiano. En *Escritos de teoría constitucional*, edición y presentación de M. Carbonell, UNAM, México, pp. 153-184.
- (1999). *Estudios sobre interpretación jurídica*, traducción de M. Gascón y M. Carbonell, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.

- GUSTAFSON, C. (2011). The role of international law and practice in addressing international tax issues in the global era. En *Villanova Law Review*, Vol. 56, Nº 3, p. 475.
- HÄBERLE, Peter. (2000). Estado Constitucional Europeo. En *Cuestiones Constitucionales. Revista Mexicana de Derecho Constitucional*, Nº 2, México, enero-junio, traducción de Francisco Balaguer Callejón. Recuperado de <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/cuestiones-constitucionales/article/view/5581/7247>
- HASLEHNER, Werner & PANTAZATOU, Katerina. (2022). Assessment of recent anti-tax avoidance and evasion measures (ATAD & DAC 6). Study Requested by the FISC Subcommittee. European Parliament. Disponible en [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL\\_STU\(2022\)703353\\_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2022/703353/IPOL_STU(2022)703353_EN.pdf)
- HENSEL, Albert. (1956). *Diritto Tributario* (trad. Dino Jarach). Milán: Giuffrè Editore.
- (2005). *Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons (traducción y estudio preliminar de Báez Moreno, A.; González-Cuéllar, M. L. y Ortiz Calle, E.).
- HERMOSÍN ÁLVAREZ, Montserrat. (2017). Acción 2 del Plan Beps: Recomendaciones en legislación doméstica con especial referencia a España. En *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nº 147, pp. 145-183.
- HERNÁNDEZ GONZÁLEZ-BARRERA, Pablo. A. (2019). Holding Companies and Leveraged Buy-Outs in the European Union Following BEPS: Beneficial Ownership, Abuse of Law and the Single Taxation Principle (Danish ECJ Cases C-115/16, 116/16, 117/16, 118/16, 119/16 and 299/16). En *European Taxation*, IBFD, Vol. 59, Nº 9, pp. 409-421.
- HERRERA MOLINA, Pedro. (1998). *Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons.

HMRC.(2022). Guidance Publication by HMRC of information about tax avoidance schemes — section 86 Part 6 Finance Act 2022, Updated 11 April 2022.

(2015). *General Anti Abuse Rule (GAAR) Guidance. Parts A, B y C.*

(2014). *Tackling aggressive tax planning in the global economy: UK priorities for the G20-OECD project for countering Base Erosion and Profit Shifting.*  
[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/293742/PU1651\\_BEPS\\_AA\\_-\\_FINAL\\_v2.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/293742/PU1651_BEPS_AA_-_FINAL_v2.pdf)

HOLMES, Kevin. (2014). *International Tax Policy and Double Tax Treaties.* Second revised edition. Amsterdam: IBFD.

HOLMES, S. y SUNSTEIN, C. R. (1999). *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes,* New York: Norton & Company, pp. 11-83.

HONGLER, Peter. (2021). *International Law of Taxation.* New York: Oxford University Press.

(2019). *Justice in International Tax Law. A Normative Review of the International Tax Regime.* Amsterdam: IBFD.

HONGLER, Peter y PISTONE, Pasquale. (2015). *Blueprints for a new PE nexus to tax business income in the era of the digital economy.* Working Paper IBFD, 20 enero, Amsterdam, pp. 15-22.

HONOHAN, Patrick. (2001). *European and International Constraints on Irish Fiscal Policy.* Papers BP2002/2, Economic and Social Research Institute (ESRI), pp. 23 y 30-31. Disponible en <https://www.esri.ie/system/files?file=media/file-uploads/2015-07/JACB200114.pdf>

HORNER, F. (2001). Do we Need an International Tax Organization? En *Tax Notes International*, vol. 24, núm. 2.

HUWART, Jean-Yves y VERDIER, Loïc. (2015). Globalización económica. Orígenes y consecuencias. Esenciales OCDE, OCDE Publishing, Paris. Recuperado de <http://dx.doi.org/10.1787/9789264226272-es>.

ICRICT- Independent Commission on the Reform of International Corporate Taxation. (2015). *Evaluation of the Independent Commission for the Reform of International Corporate Taxation for the Base Erosion and Profit- Shifting Project of the G20 and OECD*. Disponible en <https://www.icrict.com/icrict-documentsbeps>

ILADT (2008). *La elusión fiscal y los medios para evitarla*. XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, organizadas por el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario, celebradas en Isla Margarita, Venezuela. <http://www.iladt.org/FrontEnd/ResolutionDetailPage.aspx>

IOSA, Juan F. (2015). La obligación de obedecer el derecho. En *Enciclopedia de Filosofía del derecho y Teoría jurídica*. Segundo tomo. Mexico: UNAM- Rubinzal Culzoni, pp. 1193-1245. Disponible en <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/8/3796/13.pdf>

JARACH, Dino. (1971). *El hecho imponible*. Buenos Aires: Abeledo Perrot.

(1969). *Curso Superior de Derecho Tributario*. Buenos Aires: Liceo Profesional Cima.

JIMÉNEZ CAMPO, J. (1988). “Derecho Constitucional. Sistema de Fuentes” de Ignacio de Otto. En *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año N° 8, N° 23, pp. 305-322.

KELSEN, Hans. (1960). *Why Should the Law be Obeyed?* En *What Is Justice?*, Berkeley: University of California Press, pp. 257-265. Una traducción autorizada de este ensayo se puede consultar en Thémis- Revista de Derecho, Primera época, año 3, N° 5, pp. 39-46. Recuperado a partir de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/12652>

- (1963). *Teoría Pura del Derecho*. 3ª. Ed. Traducc. Moisés Nilve. Buenos Aires: Eudeba.
- KIRCHLER, Erich. (2007). *The Economic Psychology of tax behaviour*. Universidad de Viena.
- KIRCHLER, E., MACIEJOVSKY, B. & SCHNEIDER, F. (2003). Everyday Representations of Tax Avoidance, Tax Evasion, and Tax Flight: Do Legal Differences Matter?. En *Journal of Economic Psychology*, Vol N° 24, pp. 535—553.
- KIRKPATRICK, J. y GARABEDIAN, D. (2003). *Les régimes fiscales de société en Belgique*. Bruselas: Bruylant
- KLEINBARD, Edward. (2011). Stateless Income's Challenge to Tax Policy. En *Tax Notes*, Forthcoming, USC CLEO Research Paper N° C11-8, USC Law Legal Studies, Paper N° 11-13. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=1875077>
- (2007). Throw Territorial Taxation From the Train. En *Tax Analysts*, febrero 5, Disponible en <http://www.taxhistory.org/www/features.nsf/Articles/5A846114FF6AC58F852579CD0064DE32?OpenDocument>
- KLEMM, Alexander; HEBOUS, Shafik; WAERZEGGERS, Christophe. (2021). *Capital Income Taxation in the Netherlands*. IFM Working Paper, WP/21/145
- KNECHTLE, Arnold. (1979). *Basic Problems in International Fiscal Law*. London: HFL Publishers.
- KNIGHT, Ray A. & KNIGHT, Lee G. (2021). Aggressive Tax Planning Can Be costly. En *Taxes*, 99, pp. 45 y ss.
- KRUSE, H. W. (2001) El ahorro de impuesto, la elusión fiscal y la evasión. En *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis S.A.
- KÜNNAPAS, Kaido. (2020). Dysfunctionality from the Sovereignty Conflict in the ATAD GAAR. En *TalTech Journal of European Studies*, Vol. 10, N° 1, pp. 97-122. <https://doi.org/10.1515/bjes-2020-0006>

KUNZ, Josef. (1946). El derecho internacional en la teoría kelseniana. *En Revista de la Universidad Nacional* (1944 - 1992), pp. 241-265. Disponible en <https://repositorio.unal.edu.co/handle/unal/26721>

LACROIX, Denis (2017). GAAR: Observations on the Concept of Abuse. *En Canadian Tax Journal*, N° 61, pp. 181-194.

LAGO MONTERO, José María. (2015). Planificación fiscal agresiva. BEPS y litigiosidad. *En Ars Iuris Salmanticensis Estudios*. Vol. 3, diciembre, pp. 55-73 (2002). El Control Judicial de la actividad administrativa, financiera y tributaria. Una nota codificadora. *En Boletín Mexicano de Derecho Comparado*. N° 103, enero-abril, pp. 115-166.

LALANNE, G., 2006, Economía de opción y fraude de ley en el Derecho tributario. *En Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 44, pp. 111.

LAMPREAVE, Patricia. (2018). ¿La competencia fiscal desleal vs. Las ayudas de Estado fiscales, dos caras de la misma moneda? *En Quincena Fiscal*, N° 8, abril, pp. 19-42.

(2011). Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión europea. *En Quincena Fiscal*, N° 21, pp. 87-133

(2011a). Fiscal Competitiveness Versus Harmful Tax Competition in the European Union. *En Bulletin for international taxation*. - Amsterdam. - Vol. 65, N° 6, 17 p. Disponible en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1932257>

(2011b). Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión europea. *En Quincena Fiscal Aranzadi* N° 21, pp. 87-133.

- LANDA, César. (2016). La constitucionalización del Derecho Administrativo. En *Themis, Revista de Derecho*, N° 69, pp. 199- 217.
- (2013). La constitucionalización del Derecho peruano. En *Derecho PUCP* N° 71, Lima, pp. 13-36.
- (2011). *Derechos fundamentales y justicia constitucional*. México: Editorial Porrúa.
- LANG, Michael. (2021). *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3° ed. Viena: Linde-IBFD.
- (2006). The Marks and Spencer Case. The Open Issues Following the ECJ's Final Word. En *European Taxation*, IBFD, Vol., 46, N° 2, 54-67.
- LANG, M.; OWENS, J.; PISTONE, P.; RUST, A.; SCHUCH, J. & STARINGER, E. (eds.). (2016). *GAARs –A key element of tax systems in the post-BEPS tax world*. Amsterdam: IBFD.
- LANGOT, F., MEROLA, R. & OH, S. (2019). *Can Taxes help ensure a fair Globalization?* Policy Research Working Paper, World Bank Group.
- LAPESTRA B, Raquel y BELTRÁN DE LUBIANO, Jokin. (2019). El Tribunal General de la Unión Europea se pronuncia sobre los *tax rulings*: los casos *Fiat* y *Starbucks*. En *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° 53, pp. 124-128.
- LARENZ, Karl. (1980). *Metodología de la ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel.
- LARRAZ , José. (1952). *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*. Madrid: Editorial Revista de Derecho Privado.
- LASINSKI-SULECKI, Krzysztof. (2022). Is Soft Law Making Hard Law Too Hard? En *Global Trade and Customs Journal*, Vol. 17, Issue 4, pp. 171-176.
- LEE, K. (2001). Tax Evasion and Self-insurance. En *Journal of Public Economics*, Vol. N° 81, pp. 73-81.

- LEE, Soojin. (2015). *News media Coverage of Corporate Tax Avoidance and Corporate Tax reporting*. Research Papers. WU International Taxation Research Paper Series, Universidad de Viena. N° 2015-16.
- LEHMAN, E., SIMULA, L. and TRANNOY, A. (2014). *Tax me if you can! Optimal Nonlinear Income tax between competing governments*. En *The Quarterly Journal of Economics*, pp. 1995-2030, doi: 10.1093/qje/qju027
- LEJEUNE VALCÁRCEL., Ernesto. (1980). Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria. En AA.VV., *Seis estudios sobre Derecho Constitucional e Internacional Tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, pp. 113-180.
- LEWIS, Alan. (1982). *The Psychology of taxation*. Oxford: Martin Robertson.
- LI, Jinyan. (2012). Economic substance: Drawing the Line between Legitimate Tax Minimization and Abusive Tax Avoidance, pp. 23-56. En *Canadian Tax Journal*, Vol. 54, N° 1, 2006. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=2078951>
- (2004). Tax Sovereignty and International Tax Reform: The Author's Response. En *Canadian Tax Journal*, Vol. 52, N° 1, pp. 141-148.
- LIFANTE, Isabel. (2015). Interpretación jurídica. En Fabra y Rodríguez (ed.). *Enciclopedia de Filosofía y Teoría General del Derecho*, vol. 2, México: Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, pp. 1349-1387.
- LINARES, Maximino. (2004). El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En *In Dret: Revista para el análisis del Derecho*, N° 3, Working paper N° 225., pp 1-16.
- LIPPERT, Tyler H. (2017). OCDE Base Erosion & Profit Shifting: Action Item 6. En *Northwestern Journal of International Law & Business*, N° 37, pp. 539-561.
- LLACER, Toni. (2014). Resentimiento fiscal: una propuesta de mecanismo explicativo de la relación entre la edad y la moral fiscal. En *Revista Internacional de Sociología*. Vol. 72, N° 1, pp. 35-36. Disponible en

<http://revintsociologia.revistas.csic.es/index.php/revintsociologia/article/viewFile/550/>

LITTLEWOOD, Michael. (2004). Tax Competition: Harmfull to Whom? En *Michigan Journal of International Law*, Vol. 26, Issue 1, pp. 411- 487. Disponible en : <https://repository.law.umich.edu/mjil/vol26/iss1/15>

LOAYZA, Fernando. (2018). *Percepción de justicia, identidad y recaudación tributaria: una aproximación desde la nueva sociología fiscal*. Portal IUS 360, disponible en <http://ius360.com/publico/tributario/percepcion-de-justicia-identidad-y-recaudacion-tributaria-una-aproximacion-desde-la-nueva-sociologia-fiscal/>

LÓPAZ Pérez, Ana María. (2017). Principales medidas introducidas por la Directiva antielusión fiscal UE 2016/1164. Un análisis sobre su futura efectividad. En García-Herrero Blanco, Cristina (coord.). *V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “El futuro del Impuesto sobre Sociedades”* (3ª. parte). Instituto de Estudios Fiscales, pp. 34-43.

LÓPEZ CALERA, Nicolás. (2010). El interés público entre la ideología y el derecho. En *Anales de la Cátedra Francisco Suárez, Norteamérica*, 44, diciembre. Disponible en: <http://revistaseug.ugr.es/index.php/acfs/article/view/502>

LÓPEZ DÍAZ, Antonio. (2005). Autocomposición de intereses en materia tributaria. Su admisibilidad a la luz de los principios de reserva de ley, interdicción de discrecionalidad y de indisponibilidad del crédito tributario. En AAVV, *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo I, Lex Nova, pp. 683-700.

LÓPEZ ESPAFAADOR, Carlos María. (2019a). Cuestiones de Justicia tributaria en la Union Europea. En *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. 11, No 1, pp. 230-252. DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2019.4956>

(2019b). Trends and sources of international taxation = Tendencias y fuentes de la fiscalidad internacional. En *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. 11, No 1, pp. 438-458. DOI: <https://doi.org/10.20318/cdt.2019.4627>

(2016a). Las Normas Generales del Derecho Internacional ante el objetivo de combatir la evasión fiscal. En *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. 8, No 2, pp. 258-277. DOI: <http://dx.doi.org/10.20318/cdt.2016.3259>

(2016b). La construcción del Derecho Internacional Tributario. En *Crónica Tributaria*. Nº 160/2016, pp. 95-124.

(2013a). La delimitación de los contenidos de la enseñanza de la fiscalidad internacional. En *Revista de Educación y Derecho*, abril-septiembre 2013.

(2013b). Revisión de las Relaciones entre el Derecho Tributario y el Derecho Internacional General. En *Crónica Tributaria*, Nº 147, pp. 127- 152.

(2006). La costumbre internacional en el Derecho Tributario. En *Nueva fiscalidad*, Nº. 1, pp. 9-42.

LÓPEZ ESPAÑADOR, Carlos María. (ed). (2020). Bases de la fiscalidad internacional y de la Unión Europea. Madrid: Dykinson.

LÓPEZ LABORDA, Julio y ONRUBIA, Jorge. (2020). Retos a los que se enfrenta la fiscalidad de las multinacionales: las propuestas de la OCDE. En *Información Comercial Española, ICE: Revista de economía*, Nº 917, 2020 (Ejemplar dedicado a: La fiscalidad internacional sobre los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento), pp. 11-26.

(2019). *Los retos de la fiscalidad societaria en la era de la economía digital: el estado de la cuestión*. Fedea Policy Papers - 2019/04. Disponible en <https://documentos.fedea.net/pubs/fpp/2019/12/FPP2019-04.pdf>

- LÓPEZ TELLO, Jesús. (2016). Los informes finales del Proyecto BEPS y la propuesta de Directiva contra la elusión fiscal. En *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° 43, pp. 36-59.
- LOZANO SERRANO, C. (1988). *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*. Madrid: Tecnos.
- LYON PUELMA, Alberto. (2017). *Integración, interpretación y cumplimiento de los contratos*. Santiago: Ediciones Universidad Católica de Chile.
- MACHO-STADLER, I. y PEREZ-CASTRILLO, J.D. (2005). Políticas de Inspección Óptimas y Cumplimiento Fiscal. En *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública*, Vol. N° 173, pp. 9-45.
- MADDISON, Angus. (2004). La economía de Occidente y la del resto del mundo en el último milenio. En *Revista de Historia Económica, Journal of Iberian and Latin American Economic History*, Año N° 22, N° 2, pp. 259-336.
- MAFFEZZONI, Federico. (1965). *Il Procedimento di Imposizione nell' Imposta Generale sull'entrata*. Morano Editore.
- MALARET i GARCÍA, E. (1998). Servicios públicos, funciones públicas, garantías de los derechos de los ciudadanos: perennidad de las necesidades, transformación del contexto. En *Revista de Administración pública*, N° 145, pp. 49-88.
- MALVÁREZ, L.A. (2001). La función tributaria en el marco del Estado Social y Democrático de Derecho. En AA.VV. *Derecho Financiero Constitucional, Estudios en memoria del Profesor Jaime García Añoveros*, Madrid, Civitas, pp. 377-437.
- MANMOHAN, Kumar; QUINN, Dennis. (2012) *Globalisation and corporate taxation*. International Monetary Found.
- MARCELINO J., Jorge. (2020). La Lucha contra la evasión y fraude fiscal internacional como fuente de financiación del Desarrollo Sostenible. En *Revista de Educación y Derecho*, N° 21, 24 p. Disponible en: <https://doi.org/10.1344/REYD2020.21.32162>

- MARCHESE, C. y PRIVILEGGI, F. (2002). *The Cutoff Policy of Taxation when Taxpayers are Risk Averse*. Dipartimento di Scienze Economiche e Finanziarie, Università di Genova, Working Paper No. 7.
- MARÍA DIEZ, Manuel. (1963). *Derecho Administrativo I*, Buenos Aires: Bibliográfica Omega.
- MARÍN BENÍTEZ, Gloria. (2018). Constitución, deber de contribuir y obligación tributaria. Funciones y vertientes del principio de capacidad económica en la jurisprudencia del tribunal constitucional. En *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° 50, pp. 38-47. ISSN: 1578-956X, Disponible en <https://www.uria.com/es/publicaciones/listado-revistas/56/numero50.html>
- (2017). El Derecho tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 2016). En *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, N° 47, pp. 31-38.
- (2013). *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*. Valladolid: Lex Nova/Thomson Reuters.
- (2012). *Vías menos gravadas y arbitraje fiscal. Análisis de sus licitud en el ordenamiento tributario español*. Tesis doctoral. Universidad de Comillas. Disponible en <https://www.educacion.gob.es/teseo/imprimirFicheroTesis.do?idFichero=3xi207i wA%2Bk%3D>
- (2009). *La relevancia jurídica de la motivación fiscal. Influencia del “business purpose” en el ordenamiento tributario español*. Madrid: Dykinson.
- MARKHAM, Michelle. (2005). *The Transfer Pricing of Intangibles*. The Hage: Kluwer Law International.
- MARTÍN JIMÉNEZ, Adolfo. (2009). El principio de no discriminación en el artículo 24 del modelo de convenio de la OCDE de 2008. En *Revista de Derecho Fiscal*. Universidad de Externado, julio-2009, pp. 229-260.

(2004). *Globalización y derecho tributario: el impacto del derecho comunitario sobre las cláusulas antielusivas/ abuso del derecho interno*. Doc. 7/07, Instituto de Estudios Fiscales.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. Y CALDERÓN CARRERO, J.M. (2014). El Plan de Acción de la OCDE para eliminar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otras jurisdicciones (BEPS): ¿el final, el principio del final, o el final del principio?. En *Quince Fiscal Aranzadi*, (1-2), 87-115. Recuperado de <https://bit.ly/2M6y7nm>

MARTÍN LÓPEZ, Jorge. (2019). Del abuso a la planificación fiscal agresiva y BEPS: los nuevos paradigmas meta-jurídicos de la fiscalidad europea. En *Nueva Fiscalidad*. Monográfico Fiscalidad Internacional y Comunitaria, pp. 15-38.

MARTÍN M., Ramón y DIEZ, J.J. (2012). *Manual de Derecho Administrativo*, 29ª. ed., Navarra: Thomson Reuters-Aranzadi.

MARTÍN QUERALT, Juan, LOZANO SERRANO, C., CASADO OLLERO, G. & TEJERIZO LÓPEZ, J.M. (2003). *Curso de Derecho financiero y tributario*, 14ª. Ed., Madrid: Tecnos.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO López, J. M. y CASADO OLLERO, G., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 24ª. ed. Madrid: Tecnos.

MARTÍN-RETORTILLO, Lorenzo. (1983). Del control de la discrecionalidad administrativa al control de la discrecionalidad judicial. En *Revista de Administración pública*. Nº 100-102, enero-diciembre, pp. 1083-2003.

MARTÍNEZ Bárbara, Gemma. (2017). Roadmap to BEPS y los sistemas tributarios de los Territorios Históricos del País Vasco. En *Zergak, Gaceta Tributaria del País Vasco*, Nº 53, pp. 107-136.

- MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso. (2012). El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la Directiva 2011/16/UE sobre Cooperación en el ámbito de la fiscalidad: aspectos novedosos. En. Collado, M.A. y Moreno, S. (coords.). *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio de información tributaria*. Barcelona: Atelier.
- MARTÍNEZ, Jean Claude y CABALLERO GUZMÁN, Norma. (2014). Las fuentes invisibles del Derecho Tributario: por una teoría de la hipóstasis jurídica. En *Revista Instituto Colombiano de Derecho Tributario*, N° 71, pp. 129-160.
- MARTÍNEZ-VÁSQUEZ, J. y TORGLER, B. (2009). The evolution of tax morale in modern Spain. En *Journal of Economic Issues*, Vol. 43, pp. 1-28. Disponible en [https://www.researchgate.net/publication/46509844\\_The\\_Evolution\\_of\\_Tax\\_Morale\\_in\\_Modern\\_Spain](https://www.researchgate.net/publication/46509844_The_Evolution_of_Tax_Morale_in_Modern_Spain)
- MATUS FUENTES, Marcelo. (2017). La elusión tributaria y su sanción en la Ley N° 20.780. Hacia un concepto de negocio jurídico elusivo. En *Ius et Praxis*. N° 23, pp. 67-89. Disponible en <https://www.redalyc.org/pdf/197/19752296003.pdf>
- MAZUELOS BELLIDO, Ángeles. (2004). Soft law mucho ruido pocas nueces. En *Revista Electrónica de Estudios Internacionales*, N°, 8. Disponible en <http://www.reei.org/index.php/revista/num8/articulos/soft-law-mucho-ruido-pocas-nueces>
- MC GEE, Robert W. (2010). An Analysis of some arguments. En Mc Gee, R. W. (ed). *The Ethics of tax evasion. Perspectives in theory and practice*. New York: Springer, pp. 47-72.
- MCGEE, ROBERT W. (ed). (2010). *The Ethics of tax evasion. Perspectives in theory and practice*. New York: Springer.
- MC LURE, Charles. (2001). *Globalization, Tax Rules and National Tax Sovereignty*. En *Bulletin for International Fiscal Documentation*, Vol. 55, N°. 8, pp. 328-341.
- MENDOZA, Mijail. (2000). *Los Principios Fundamentales del Derecho Constitucional Peruano*, Lima: Gráfica Bellido.

- MERINO ESPINOSA, M.P. y NOCETE CORREA, F. J. (2011). El Intercambio de Información Tributaria: Entre la Diversidad Normativa, la imprecisión conceptual y la pluralidad de intereses. En *Crónica Tributaria*, N° 139, pp. 139- 163.
- MESQUIDA SAMPOL, Joan. (2003). El concepto de discrecionalidad y su control, En *Anales de la Cátedra Francisco Suárez*, N° 37, (Ejemplar dedicado a Ciudadanía en Inmigración), pp. 337-358.
- MEYER, Timothy. (2009). Soft Law as Delegation. En *Fordham International Law Journal*, vol. 32, núm. 3, 2009, pp. 888- 942.
- MICHELI, Gian Antonio. (1969). *Corso di Diritto Tributario*. 8ava. Edición. Torino: UTET.
- (1965). Problemi attuali di Diritto Tributario nei rapporti internazionali. En *Diritto e Pratica Tributaria*, Parte Prima.
- MILADINOVIC, Alexandra & PETRUZZI, Raffaele. (2019). The recent Decision of the European Commission on Fiscal State Aid: An Analysis from a Transfer Pricing Perspective. En *International Transfer Pricing Journal*, July-August, pp. 243-252.
- MOSCHETTI, Francesco (2001) “El Principio de la Capacidad Contributiva”. En AMATUCCI, Andrea (dir.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, pp. 240-284.
- MOSQUERA, Irma & BURGERS, Irene. (2019). Review of anti-avoidance measures of a general nature and scope –general anti-avoidance rules and other measures. En *Bulletin for International Taxation*, IBFD. Vol. 73, N° 10, (Pre-pint Version), p. 4. Disponible en <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/files/2020/09/PREPRINT-VERSION-REVIEW-OF-ANTI-AVOIDANCE-MEASURES-.pdf>
- MOZO SEOANE, Antonio. (1985). *La discrecionalidad de la Administración pública en España. Análisis jurisprudencial, legislativo y doctrinal (1894-1983)*, Madrid: Montecorvo.

- MULEIRO PARADA, Luis Miguel. (2009). Principio de legalidad tributaria y determinación objetiva. En PIÑO GARRIDO, Lilo (coord.). *VI Jornada Metodológica de Derecho Financiero y Tributario Jaime García Añoveros. La calidad jurídica de la producción normativa en España. Documento de Trabajo N° 30/09*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- MULLINGAN, Emer & OATS, Linne. (2009). *The Risk Management: evidence from the US*. En *British Tax Review*, N° 6. Disponible en <https://ore.exeter.ac.uk/repository/handle/10036/3447>
- MURPHY, L. y NAGEL, T. (2002). *The Myth of Ownership. Taxes and Justice*. Oxford University Press.
- MURPHY, Richard. (2019). *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?': a practitioner view*. *Accounting and Business Research* 49:5, pages 584-586.
- MUSGRAVE, Richard A. y MUSGRAVE, Peggy B. (1991). *Hacienda Pública. Teórica y aplicada*, Madrid, McGraw- Hill.
- NEUMARK, F. (1994). *Principios de la Imposición*. 2ª. Edición. Edit. Instituto de Estudios Fiscales.
- NIETO, Alejandro. (1991). La administración sirve con objetividad los intereses generales. En *Estudios sobre la Constitución Española. Homenaje al Profesor Eduardo García de Enterría*. Volumen III. Madrid: Civitas, pp. 2185-2254.
- NIETO MONTERO, J.J. (2013). El artículo 31 de la Constitución española: ¿otra víctima de la crisis española?. En *Dereito Revista Xuridica da Universidade de Santiago de Compostela*, Vol. 22, pp. 369-398.
- NINO, C. (1984). *Introducción al análisis del derecho*. Barcelona: Ariel. 2ª. Edición.

- NÚÑEZ LEIVA, José Ignacio. (2012). Constitución, neoconstitucionalismo y lagunas jurídicas (normativas y axiológicas). En *Estudios Constitucionales*, Año 10, N° 2, pp. 511-532.
- NUÑEZ, C .A. y FUSCO, M. (2018). La importancia de la sociología fiscal en el contexto actual. En *Revista Movimiento*, N° 6, Buenos Aires, pp. 32-36. Disponible en <http://www.revistamovimiento.com/politicas/la-importancia-de-la-sociologia-fiscal-en-el-contexto-actual/>
- OATS, Lynne & TUCK, Penelope (2019) *Corporate tax avoidance: is tax transparency the solution?* En *Accounting and Business Research*, 49:5, 565-583, DOI: 10.1080/00014788.2019.1611726
- OBENLAND, Wolfgang. (2016). Opciones para fortalecer la gobernanza tributaria global. Friedrich Ebert Stiftung. Disponible en <http://library.fes.de/pdf-files/iez/13458.pdf>
- O'CONNOR, Brendan. (2013). The Structure of Ireland's Tax System and Options for Growth Enhancing Reform. En *The Economic and Social Review*, Vol. 44, N° 4, pp. 511- 540.
- OCDE. (2021). *Two-Pillar Solution to Address de Tax Challenges Arising from de Digitalisation of The Economy*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, October 2021.
- (2019a). *Addressing the tax challenges of the digitalisation of the economy policy note*. Paris: OECD Publishing. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/policy-note-beps-inclusive-framework-addressing-tax-challenges-digitalisation.pdf>
- (2019b). *Harmful Tax Practices - 2018 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264311480-en>.

(2019c). *Harmful Tax Practices – 2018 Peer Review Reports on the Exchange of Information on Tax Rulings: Inclusive Framework on BEPS: Action 5*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/7cc5b1a2-en>.

(2018a). *Tax challenges arising from digitalisation – Interim Report 2018*. Paris: OECD Publishing. Disponible en [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report\\_9789264293083-en](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en)

(2018b). *Resumen de los Desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe Provisional 2018*. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>

(2018c). *Additional Guidance on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, BEPS Action 7. Disponible en [www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm](http://www.oecd.org/tax/beps/additional-guidance-attribution-of-profits-to-a-permanent-establishment-under-bepsaction7.htm)

(2017). *Tax Administration 2017. Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*. Paris: OCDE Publisshing.

(2016). *Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia*, Acción 5 – Informe final 2015, OCDE Publishing, Paris. Disponible en <https://doi.org/10.1787/9789264267107-es>

(2016b). *Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva*, Acción 12 - Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios , Paris: Éditions Disponible en OCDE.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264267367-es>

(2016c). *Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente*, Acción 7 – Informe final 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Paris: Éditions OCDE. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>

(2015a). *Resúmenes Informes Finales 2015, Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*, Informes Finales 2015, OCDE Publishing, Paris. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>

(2015b). 10 Preguntas sobre BEPS. Recuperado de <https://www.oecd.org/ctp/10-preguntas-sobre-beps.pdf>

(2015c). *Nota explicativa. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de Bases Imponibles y Traslado de Beneficios*, OCDE. Disponible en [www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf](http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-nota-explicativa.pdf)

(2015d). *Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report*. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponible en DOI <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241138-en>

(2015e). *Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 - 2015 Final Report* OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponible en DOI <https://doi.org/10.1787/9789264241176-en>

(2015f). *Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report*. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241695-en>

(2015g). *Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015*. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>

(2015h). Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. Informe Final. OECD Publishing, Paris. Disponible en <https://doi.org/10.1787/9789264258266-es>.

(2014). Centre for Tax Policy and Administration. Glossary of Tax Terms. Recuperado de: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

(2014a). *Acción 1. Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital. Versión Preliminar*. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf>

(2014b), *Standard for Automatic Exchange of Financial Information in Tax Matters*. Paris: OCDE Publishing. Disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264216525-en>.

(2013a). *Informe Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, Paris: OCDE Publishing. Disponible en DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264201224-es>

(2013b). *Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*. Paris: OCDE Publishing. Disponible en DOI <https://doi.org/10.1787/9789264207813-es>.

(2011). *Tackling Aggressive Tax Planning through Improved Transparency and Disclosure*. París, OECD Publishing. Disponible en <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/48322860.pdf>

(1998). *Harmful Tax Competition, an Emerging Global Issue*. París, OECD Publishing. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/harmful/1904176.pdf>.

OECD/FIIAPP (2015). Building tax culture, compliance and citizenship, OCDE Publishing, Paris, disponible en <http://doi.org/10.1787/9789264205154-en>

OCDE/The International and Iberoamerican Foundation for Administration and Public Policies (FIIAPP). (2015). Fomentando la cultura tributaria, el cumplimiento fiscal y la ciudadanía. Guía sobre educación tributaria en el mundo, OECD Publishing, Paris.

OLESTI RAYO, Andreu. (2021). The Fight against Money Laundering and the Jurisprudence of the Court of Justice of the European Union. En OWENS, J., ANDRÉS-AUCEJO, E., NICOLI, M., SEN, J., OLESTI-RAYO, R., LOPEZ-RODRIGUEZ, J., & PINTO-NOGUEIRA, J. (dir) (2021). *Global Tax Governance: Taxation on digital economy transfer pricing and litigation in tax matters (maps + adr) policies for global sustainability*. Thomson Reuters, pp. 325 y ss.

(2015). La coordinación de los Estados miembros de la Unión Europea en la lucha contra el blanqueo de capitales. En DONAIRE VILLA, F.J. y OLESTI RAYO, A. (coords.). *Técnicas y ámbitos de coordinación en el espacio de libertad, seguridad y justicia*, pp. 229-254.

(2008). La actividad del Grupo de Acción Financiera Internacional contra el blanqueo de capitales y su incidencia en la Unión Europea. En Abellán Honrubia, V. y Bonet Pérez, J. (Dir). *La incidencia de la mundialización en la formación y aplicación del derecho internacional público*. Barcelona: Bosch, pp. 287-316.

OLIVARES, Bernardo D. (2020). Transparencia y aplicaciones Informáticas en la Administración Tributaria. En *Crónica Tributaria*, N° 174, pp. 89-111.

OPPENHEIM, Lassa F., (1905). *International Law: A Treatise*. Vol. 1. New York and Bombay: Longmans, Green & Co. Disponible en [http://diue.unimc.it/e-library/oppenheim\\_vol1.pdf](http://diue.unimc.it/e-library/oppenheim_vol1.pdf)

ORGANIZACIÓN PROFESIONAL DE INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO. *Reforma fiscal española y agujeros negros del fraude. Propuestas y recomendaciones*. Disponible en <http://www.cebs-es.org/res/Default/libropropuestasdelainspeccinversinfinal.pdf>

ORREGO VICUÑA, Francisco. (2004). Creación del Derecho en una sociedad global: ¿Importa todavía el consentimiento? En *Revista de Estudios Internacionales*. Santiago de Chile, vol. 73, pp. 81-103.

OWENS, Jeffrey; ANDRÉS-AUCEJO, Eva; NICOLI, Marco; SEN, Julius; OLESTI-RAYO, Andreu; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan; PINTO NOGUEIRA, Joao Felix (Dirs.). Andrés Aucejo, Eva y Olesti Rayo Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters.

OWENS, Jeffrey; LENNARD, Michael; y, ANDRÉS-AUCEJO, Eva. (2020). Financing for Sustainable Development: “Taxation and Sustainable Development Goals. Policymaking on Taxation, International Tax Cooperation and Global Tax Governance as a main financial source of 2030 UN. [PART I]. En *Revista de Educación y Derecho – Education and Law Review*, N° 21, 2020.

OWENS, Jeffrey; LENNARD, Michael; y, ANDRÉS-AUCEJO, Eva. (2020). Financing for Sustainable Development: “Taxation and Sustainable Development Goals. Policymaking on Taxation, International Tax Cooperation and Global Tax Governance as a main financial source of 2030 UN. [PART II]. En *Revista de Educación y Derecho – Education and Law Review*, N° 21, 2020.

OWENS, J.; PISTONE, P. y ANDRÉS-AUCEJO, E. (dirs.). Andrés Aucejo. Eva (ed.) (2018). *International Administrative Cooperation in Fiscal Matter and International Tax Governance*. Thomson Reuters.

OWENS, Jeffrey; GILDEMEISTER, A.E.; y TURCAN, L. (2016). Proposal for Mandatory Dispute Resolution. En *Tax Notes International*, junio, 2016, pp. 1006 y ss.

PACHÓN Luna, Andrés. (2011). El Treaty Shopping como fenómeno de elusión fiscal internacional en los convenios de doble imposición suscritos por Colombia. En *Revista de Derecho Fiscal de la Universidad de Externado*, N° 5, pp. 101-130.

PAGLIARI, Arturo Santiago. (2004). El Derecho Internacional Público, funciones, fuentes, cumplimiento y la voluntad de los Estados. En *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol IV, pp. 457-473.

PALAO TABOADA, C. (2009). *Aplicación de las normas tributarias y elusión fiscal*. Valladolid: Lex Nova.

(2006). El principio de capacidad contributiva como criterio de justicia tributaria: aplicación a los impuestos directos e indirectos. En *Vectigalia*, Año 1, N° 1, pp. 19-25.

(2005). La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. En *Quincena Fiscal*, N° 10, pp. 11-32.

(2003). La norma anti-elusión del Proyecto de nueva Ley General Tributaria. En *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 248, pp. 71-96.

(1997). Tipicidad e igualdad en la aplicación de las normas tributarias. En *Anuario de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid (AFDUAM)*, N° 1, pp. 219-243.

(1995). Notas a la Ley 25/1995, de 20 de julio, de modificación a la Ley General Tributaria. En *Estudios financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, N° 153, pp. 3-30.

(1987). La potestad de obtención de información de la Administración tributaria y sus límites. En *Estudios de Derecho y Hacienda, Libro Homenaje a Albiñana García-Quintana*, volumen II. Madrid: Ministerio de Economía y Hacienda, pp. 889-916.

(1978). La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la ley 50, de 14 de noviembre de 1977. En *Civitas, REDF*, N° 15- 16.

(1966). El fraude de ley en el Derecho Tributario. En *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública - RDFHP*, N° 63.

PANAYI, Christiana. H. (2015). *Is Aggressive Tax Planning Socially Irresponsible?*. En *Intertax*, vol. 43, N° 10, pp. 544-558-

- PAREJO ALFONSO, Luciano. (1993). *Administrar y juzgar: dos funciones constitucionales distintas y complementarias. Un estudio del alcance y la intensidad del control judicial, a la luz de la discrecionalidad administrativa*, Madrid: Tecnos.
- PATÓN García, Gemma. (2016). La posición del legislador español ante el Proyecto BEPS y los avances del Plan de Acción de la Unión Europea. Con N° 20/2016, Instituto de Estudios Fiscales.
- PATÓN García, Gemma (coord.). (2016). *Desafíos y primeros avances avances del Proyecto BEPS en Latinoamérica*. Lima: Centro Internacional de Estudios Fiscales. PWC.
- PAUNER Ch., Cristina. (2000). El deber constitucional de contribuir a los gastos públicos. Tesis doctoral, Universidad Jaume I. Disponible en <https://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1&isAllowed=y>
- PAYNE, Dinah M. & RAIBORN, Cecily A. (2018). Aggressive Tax Avoidance: A Conondrum for Stakeholders, Governments, and Morality. En *Journal of Business Ethics*, Vol. 147, No. 3, pp. 469-487.
- PECES-BARBA, G. (1995) *Curso de Derechos Fundamentales. Teoría General*. Con la colaboración de Rafael Asís Roig, Carlos Fernández Liesa y Angel Llamas Cascón. Universidad Carlos III de Madrid/BOE.
- (1987). Los Deberes Fundamentales, en *Doxa, Cuadernos de Filosofía*, Revista editada por la Universidad de Alicante, pp. 329-341.
- PÉREZ ARRAIZ, J. (1996). *El fraude a la ley en el Derecho tributario*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

PÉREZ DE AYALA, J.L. (2010). Objeciones de conciencia y Derecho tributario. En *Anales de la Real Academia de la jurisprudencia y legislación*, N° 2010, pp. 321-345.

(2006). *El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado*. Doc. N° 22/06. IEF.

(1968). *Derecho Tributario I*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.

PÉREZ DE AYALA, J.L. y GONZÁLEZ, E. (1975). *Curso de Derecho Tributario I*. Madrid: Edersa.

PÉREZ LUÑO, Antonio. (1997). Estado Constitucional y derechos de la tercera generación. En *Anuario de Filosofía del Derecho*, XIV, pp. 545- 570.

PÉREZ ROYO, Fernando. (2012). *Derecho financiero y tributario*. Parte General. 22ª ed. Pamplona: Civitas.

(2012a). Comentario al artículo “El abuso en la aplicación de la norma tributaria en el anteproyecto de Ley General Tributaria”. En GARCÍA NOVOA, C. (coord.). *La derrota del Derecho y otros estudios comentados, del Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza : Libro homenaje al Prof. Dr. José Juan Ferreiro Lapatza*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.

(2012b). La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. En *Revista del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario*, Primer Semestre, pp. 23-41.

(2005). La doctrina de los Lores sobre la elusión fiscal. En *Quincena Fiscal*, N° 10, pp. 11-32.

(2000). *Derecho Financiero y Tributario*. Parte General. Madrid : Civitas.

(1996). *Derecho Financiero y Tributario*, Parte General. 3ª. Ed., Madrid: Civitas.

(1991). Comentario al artículo 24 de la Ley General Tributaria. En *Homenaje a Fernando Sáinz de Bujanda*. Volumen 1. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, pp. 367-392.

- PICCIOTTO, Sol. (2014) ¿La OCDE puede reparar el sistema Fiscal Internacional? En *Enfoque Internacional*, N° 12, Análisis Tributario, Lima. Disponible en [https://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/es\\_la\\_ocde\\_puede\\_reparar\\_el\\_sistema\\_fiscal\\_intl.pdf](https://www.world-psi.org/sites/default/files/documents/research/es_la_ocde_puede_reparar_el_sistema_fiscal_intl.pdf)
- PIETRO SANCHÍS, Luis. (2004). El Constitucionalismo de los derechos. En *Revista Española de Derecho Constitucional*. Año N° 24, N° 71, pp. 47-72.
- PINTO, Mónica. 2020. La voluntad en la formación del Derecho Internacional Público: ¿un orden jurídico a medida? En *Pensar en Derecho*, N° 17, pp. 39- 62.
- (2009). Las Fuentes del Derecho Internacional en la era de la Globalización. Un comentario. En Pinto, Mónica (comp.). *Las Fuentes del Derecho Internacional en la era de la Globalización*. Primera edición. Buenos Aires: Eudeba, pp. 13-30.
- PINTO, Mónica (comp.). (2009). *Las Fuentes del Derecho Internacional en la era de la Globalización*. Primera edición. Buenos Aires: Eudeba.
- PINTO NOGUEIRA, Joao F. (2021). A critical exam of the reasons put forward to support new tax measures for overcoming the challenges created by digitalization. En OWENS, Jeffrey; ANDRÉS-AUCEJO, Eva; NICOLI, Marco; SEN, Julius; OLESTI-RAYO, Andreu; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan; PINTO NOGUEIRA, Joao Felix (Dirs.). ANDRÉS-AUCEJO, Eva y OLESTI-RAYO Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 100-114.
- PISTONE, Pasquale. (2016). La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global. En *Revista Española de Derecho Financiero*, N° 170, pp. 109-151.

(2010). La globalización tributaria y la necesidad de establecer un Tribunal Fiscal Internacional. En *Revista Derecho Tributario Global Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, Argentina, 1, pp. 129-145.

(2007). L'elusione fiscale come abuso del diritto: certezza giuridica oltre le imprecisioni terminologiche della Corte di Giustizia Europea in tema di Iva. En *Revista di Diritto Tributario*, N° 1, Milano, pp. 17-26.

(2003). El abuso de los convenios internacionales en materia fiscal. En Uckmar, V. (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Bogotá: Temis, pp. 143-162.

PLANIOL, M. (1947). *Tratado Elemental de Derecho Civil. Teoría General de los Contratos*. Puebla: Ed. José M. Cajica Jr.

PLAZAS VEGA, Mauricio Alfredo. (2005). *Derecho de la hacienda pública y derecho tributario*. Dos volúmenes. Segunda edición. Bogotá: Temis.

POLITSER, Peter. (2008). *Neuroeconomics*. Oxford: Oxford University Press.

PONT CLEMENTE, Joan F.. (2006). *La Simulación*. Barcelona: Marcial Pons.

PONT MESTRE, Magín. (2007) *Derechos y deberes en el procedimiento de inspección tributaria*. Barcelona: Marcial Pons.

(1994). Una aproximación a una indagación acerca de las causas del fraude tributario. En *Revista Técnica Tributaria*, N° 24, enero-marzo, pp. 67 y ss.

(1972). *El problema de la resistencia fiscal: sus causas a la luz de la psicología. Su solución a través del derecho financiero y de la educación fiscal*. Barcelona: Bosch.

PUIG, Mir. (1994). *El derecho penal en el Estado Social y democrático de Derecho*, Barcelona: Ariel Derecho.

QUOC DINH, Nguyen (1999). *Droit International Public*. 6ª ed. París: LGDJ.

RAMALLO MASSANET, Juan. (2002). Prólogo al libro *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*, de Barquero E., J.M. Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.

(1996). La eficacia de la voluntad de las partes en las obligaciones tributarias. *En Convención y Arbitraje en el Derecho Tributario Coord. Por Gabriel Elorriaga Pisarik*, Instituto de Estudios Fiscales- Marcial Pons, Madrid, pp. 219-245.

(1993). Condicionamientos constitucionales de la codificación tributaria. *En González, Eusebio (comp.). Principios constitucionales tributarios*. Universidad Autónoma de Sinaloa Editorial y Universidad de Salamanca, pp. 46 – 67.

RAMOS PRIETO, Jesús (coord.). (2016). *Erosion de la base imponible y traslado de beneficios. Estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*. Cizur Menor (Navarra): Thomson Ruetuers- Aranzadi.

RAWLS, J. (1979). *Teoría de la justicia*. México: Fondo de Cultura económica.

REBOLLO, Martín. (1992). La Administración en la Constitución. *En Revista de Derecho Político*, N° 37, pp. 51-82.

RIBES RIBES, Aurora. (2022a). Retos del International Compliance Assurance Programme (ICAP) permanente de la OCDE como modelo de cumplimiento cooperativo multilateral. *En Crónica Tributaria*, N° 182, 2022, pp. 91-123.

(2022b). Comentario general de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. *En Revista Técnica Tributaria*, enero-marzo 2019, pp. 253-278.

(2021a). La posición del contribuyente ante los sistemas de inteligencia artificial utilizados por la Administración. *En Quincena Fiscal*, N° 18, 2021, pp. 27-52.

(2021b). El procedimiento amistoso y el arbitraje tributario internacional en un entorno de cumplimiento cooperativo. *En Cumplimiento cooperativo y reducción de la conflictividad: hacia un nuevo modelo de relación entre la Administración Tributaria y los contribuyentes*, Thomson Aranzadi, pp. 521-545.

(2020). La inteligencia artificial al servicio del compliance tributario. En *Civitas Revista española de Derecho Financiero*, N° 188, pp. 125-170.

(2017). La multilateralidad en la fiscalidad internacional al hilo de la acción 15 BEPS. En Hoyos Jiménez, C.; García Novoa, C.; Fernández C., Julio A. (dirs.). *Nueva fiscalidad. Estudios en homenaje a Jacques Malherbe*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario. Disponible en <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/70287?locale=en>

(2015). Un nuevo *exit tax* en el ordenamiento español: el artículo 95 bis LIRPF. En *Crónica Tributaria*, N° 154/2015, pp. 119-138.

(2014). *Los impuestos de salida*. Valencia: Tirant lo Blanch.

(2003). *Convenios para evitar la doble imposición internacional: interpretación, procedimiento amistoso y arbitraje*. Editoriales de Derecho Reunidas. EDERSA,

RIGAUT, Aloys. (2016). Anti-Tax Avoidance Directive (2016/1164): New EU Policy Horizons. En *European Taxation*, Vol. 56, N° 11, pp. 497-505.

RING, Diane. (2001) Prospects for a Multilateral Tax Treaty. En *Brooklyn Journal of International Law* 26, N° 4, pp. 1699-1709.

RÍOS G., Gabriela. (2008). La función del tributo en el Estado Moderno de Derecho. En *Documentos de trabajo del Instituto de Investigaciones jurídicas UNAM*, pp. 165-177.

ROCCATAGLIATA, Franco. (2021). A long and complicated chess match. The role of the european commission in the OECD/G20's current. Debate on the taxation of the digital economy\*. Cizur Menor: Thomson Reuters, En OWENS, Jeffrey; ANDRÉS-AUCEJO, Eva; NICOLI, Marco; SEN, Julius; OLESTI-RAYO, Andreu; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan; PINTO NOGUEIRA, Joao Felix (Dirs.). ANDRÉS-AUCEJO, Eva y OLESTI-RAYO Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters*

(MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 55 y ss.

ROCHA, Sergio André. (2017). The other side of Beps: “Imperial Taxation” and “International Tax Imperialism”. En ROCHA, S.A. & CHRISTIANS, A. (edits.) *Tax Sovereignty in BEPS Era*, pp. 179-200. Disponible en [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3048852](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3048852)

RODRÍGUEZ-ARANA Muñoz, Jaime (2011). El marco constitucional del derecho administrativo (El derecho administrativo constitucional). En *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña- AFDUC*, N° 15, pp. 85-100.  
(2011a). Discrecionalidad y motivación del acto administrativo en la ley española de procedimiento administrativo. En *Derecho PUCP*, N° 67, pp. 207-229.

RODRÍGUEZ BEREIJO, Á. (2008a). El deber de contribuir como deber constitucional: su significado jurídico (primera parte). En *Análisis Tributario*, Vol. XXI, N° 249, octubre, Lima, pp. 16-21.

(2008b). El deber de contribuir como deber constitucional: su significado jurídico (segunda parte). En *Análisis Tributario*, Vol. XXI, N° 250, noviembre, Lima, pp. 18-23.

(2005a) “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico ” en *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, N° 125, pp. 5-40.

(2005b). Breve reflexión sobre los principios constitucionales de justicia tributaria. *Revista Jurídica Universidad Autónoma de Madrid*, N° 13, pp. 235- 251. Disponible en <https://revistas.uam.es/revistajuridica/article/view/6154/6610>

(1998). Los principios de la imposición en la jurisprudencia constitucional española. En *Revista Española de Derecho Financiero Civitas*, N°100, pp. 593- 626.

(1992). El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional). En *Revista Española de Derecho*

*Constitucional*. Año 12, N° 36, pp. 9-70. Disponible en <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/79462.pdf>

(1976) *Introducción al estudio del Derecho Financiero*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

ROMANÍ SANCHO, Arturo. (2010). La nueva relación Hacienda-contribuyente auspiciada por la OCDE: la relación cooperativa. El Foro de Grandes Empresas y el Código de Buenas Prácticas Tributarias. En *Cuadernos de Formación*. Colaboración 41/10. Volumen 11/2010, Instituto de Estudios Fiscales, pp. 273-292.

ROMANO, Santi. (1947). *Frammenti di un dizionario giuridico*. Milan: Giuffrè.

ROMERO DEL PRADO, Victor. (1944). *Manual de Derecho Internacional Privado*. Tomo II.

ROMERO FLOR, L. M. (2013). La reserva de ley como principio fundamental del Derecho tributario. En *Dixi*, Vol. 15, N° 18, Diciembre, pp. 51-61.

ROMERO FLOR, Luis María y CAMPOS MARTÍNEZ, Yohan A. (2019). Evolución del tradicional concepto de establecimiento permanente hacia una presencia económica y digital significativa. En *Nueva Fiscalidad. Monográfico Fiscalidad Internacional y Comunitaria*, pp. 39-66.

ROSENBLOOM, H. David. (2007). Cross-Border Arbitrage: The Good, the Bad and the Ugly. En *Taxes- The Tax Magazine*, vol. 85, N° 3, pp. 115-118.

(2000). International Tax Arbitrage and “International Tax System”. En *Tax Law Review*, N° 53, pp.137-166. Disponible en <https://ssrn.com/abstract=222451>

(1994). Sovereignty and the Regulation of International Business in the Tax Area. En *Canada-United States Law Journal*, vol. 20, p. 267-72.

- ROSEMBUJ, Tulio. (2019). La fiscalidad digital. El Pilar Uno y el Pilar Dos de la OCDE. En *El Fisco*. Disponible en <http://elfisco.com/articulos/la-fiscalidad-digital-el-pilar-uno-y-pilar-dos-de-la-ocde>
- (2017). Tax Morale. La moral fiscal. El Fisco, disponible en <http://elfisco.com/app/uploads/2017/03/TAX-MORALE-DEFINITIVO-1.pdf>
- (2017a). El intercambio de información tributaria. En *El Fisco*. Disponible en <http://elfisco.com/articulos/el-intercambio-de-informacion-tributaria>
- (2015). Diverted Profit Tax (Impuesto sobre el desplazamiento de beneficios) en el Reino Unido. En *El Fisco*, N° 214.
- (2013). La erosión de la base imponible y el desplazamiento de beneficios. En *El Fisco*, N° 204, versión digital disponible en <https://bit.ly/2qWw6kK>.
- (2010). El arbitraje fiscal internacional. Los híbridos financieros. En *El Fisco*, N° 159.
- (1999): El fraude de ley, la simulación y el abuso de las formas en el Derecho Tributario. 2ª ed. Madrid: Marcial Pons.
- (1999a). La resolución alternativa de conflictos tributarios. En *Separata de la Revista de la Economía Social y de la empresa*, N° 33, pp. 1-31.
- (1996). *La simulación y el fraude de ley en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid: Marcial Pons.
- (1993). Apuntes sobre la discrecionalidad en materia tributaria. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario* , N° 25, pp. 41-51
- ROSS, Alf. (1963). *Sobre el Derecho y la justicia*, Bs. As.: Editorial Universitaria de Buenos Aires.
- ROZAS VALDÉS, J. A. (2012). De la justicia tributaria a la justicia financiera. En *Revista Empresa y Humanismo*, Vol. XV. N° 2, pp. 111-128.

(2011). *Nota preliminar al libro Las Razones del Fiscal. Ética y justicia en los tributos de Franco Gallo*, Barcelona: Marcial Pons, 2011.

RUBIO CORREA, Marcial. (2012). *El Sistema Jurídico. Introducción al Derecho*. Tercera reimpresión de la décima edición. Lima: Fondo Editorial de la PUCP.

RUBIO LLORENTE, Francisco. (2001). Los Deberes Constitucionales. En *Revista Española de Derecho Constitucional*, N° 62, mayo-agosto, pp. 11 al 56.

RUIBAL PEREIRA, Luz. (2010). Experiencia Internacional sobre medidas de reorganización de las administraciones tributarias en la lucha contra el fraude fiscal. En *Crónica tributaria*, No. 134, pp. 143- 178.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta. (2006). *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*. Madrid: Aranzadi

RUIZ ALMENDRAL, Violeta. (2004). Impuestos y Estado Social. En ZORNOZA PÉREZ (coord.). *Finanzas públicas y Constitución*. Quito: Cooperación editora internacional, pp. 9-60.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta y SEITZ, Georg. (2004). El Fraude a la ley tributaria. (Análisis de la norma española con ayuda de la experiencia alemana). En *Estudios Financieros*, N° 257-258, pp. 3-64.

SAETTONI, M. (2011). Estado de Derecho y Administración Pública. En *Revista de la Facultad de Derecho*, Universidad de la República del Uruguay, ejemplar dedicado en Homenaje al Profesor Enrique Sayagués Laso. N° 30, pp. 255-268.

SAFFIE, Francisco. (2017). Contra la elusión. Una revisión crítica del proyecto BEPS. En *Nueva Sociedad*, N° 272, pp. 139-150.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando. (1985). *Sistema de Derecho Financiero I*, vol. segundo, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense.

(1962). *Hacienda y Derecho*, Vol. 1, Madrid: Instituto de Estudios Políticos.

(1960). La interpretación de los Tratados internacionales para evitar la doble imposición. En *Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero*. Madrid.

(1951a). Estado de Derecho y Hacienda Pública. En *Revista de Administración Pública*, Nº 6, pp. 193-212.

(1951b). El nuevo Derecho Fiscal. En *Revista de Derecho Financiero*. Nº 2.

SAINZ MORENO, Fernando. (1976). *Conceptos jurídicos, interpretación y discrecionalidad administrativa*, Madrid: Civitas.

SALAS BERNALTE, Fernando. (2010). Las Motivaciones fiscales en los negocios jurídicos. Legalidad tributaria y control de la causa negocial. En *Revista Digital Facultad de Derecho*, Nº 3, pp. 40-78. Disponible en [http://portal.uned.es/portal/page?\\_pageid=93,5584726&\\_dad=portal&\\_schema=PORTAL](http://portal.uned.es/portal/page?_pageid=93,5584726&_dad=portal&_schema=PORTAL)

SAN ROMÁN, E. (1952). Algunos aspectos de las finanzas públicas. En *Revista de Economía y Estadística*, Segunda época. Vol. 5, Nº 1-2-3-4: 1º, 2º, 3º y 4º trimestre, pp. 109-124.

SÁNCHEZ GARCÍA, Nicolás.(2000). La Doble imposición internacional. En *Revista de Sánchez Rodríguez, Luis Ignacio. (2003). La apoteosis del consentimiento: de la noción de fuentes a los procesos de creación de derechos y de obligaciones internacionales. En Anuario Hispano-Luso Americano de Derecho Internacional, vol. 16, 2003, pp. 191-234. treball, economia i societat, ISSNº. 16, pp. 25-40.*

SÁNCHEZ MORÓN, Miguel. (2011). *Derecho Administrativo*. Parte General. 7ª. Edición, Madrid: Tecnos.

(2008). Reflexiones sobre la participación del ciudadano en las funciones administrativas en el sistema constitucional español. En *Revista catalana de Dret públic*, Nº 37, pp. 223-245.

SÁNCHEZ SERRANO, L. (1992) “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (I)”, *Impuestos número 8*.

(1992) “Los españoles, ¿súbditos fiscales? (II)”, *Impuestos número 9*.

SANZ GADEA, Eduardo. (2009). *Medidas contra la elusión fiscal*. Documentos-Instituto de Estudios Fiscales, N° 8.

(2000). *El régimen especial de la transparencia fiscal internacional*. Working Paper, IEE, Banco Pastor-Fundación Barrié, A Coruña.

SANZ GÓMEZ, Rafael. (2017). Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea). En *Economía: Revista en cultura de la legalidad*, N° 13, octubre 2017 – marzo 2018, pp. 251-259. DOI: <https://doi.org/10.20318/economia.2017.3821>

(2016). Entre el palo y la zanahoria: la comunicación obligatoria de esquemas de planificación fiscal agresiva y su interacción con las iniciativas de cumplimiento cooperativo. En *Crónica Tributaria*, 1/2016, pp. 39- 54.

(2016 b) Cumplimiento cooperativo tributario y grandes empresas en España. En: *Crónica Tributaria*, Vol. 161, pp. 197-226.

SÁNCHEZ, Joan-Eugeni. (2008). El poder de las empresas multinacionales. *Diez años de cambios en el Mundo, en la Geografía y en las Ciencias Sociales, 1999-2008. Actas del X Coloquio Internacional de Geocrítica*, Universidad de Barcelona, 26-30 de mayo de 2008. Disponible en <http://www.ub.es/geocrit/-xcol/449.htm>.

SÁNCHEZ LÓPEZ, María Esther. (2016). La transmisión automática de información ¿Hacia un estándar global de intercambio de información? En *Misión Jurídica*, Vol. 9, N° 11, pp. 165-182. DOI: <https://doi.org/10.25058/1794600X.135>

(2016b). La iniciativa BEPS a la luz de las perspectivas abiertas por el intercambio automático de información, En García-Herrero Blanco, Cristina (coord.). *IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario*, Instituto de Estudios Fiscales, DOC, N° 15/2016, pp. 141-148.

- SANTAMARÍA, P. Y PAREJO, L. (1989). *Derecho Administrativo. La jurisprudencia del Tribunal Supremo*. Madrid: Ramón Aceres.
- SANTI, Romano. (1963). *El ordenamiento jurídico*, Madrid: Instituto de Estudios Políticos.
- SANTOS RODRÍGUEZ, J. (2006). La transformación de la vinculación de la Administración pública a la legalidad. En *Revista Derecho del Estado*, N° 18, junio, pp. 171-182.
- SCHMITT, C. (1928). *Verfassungslehre*. Munich y Leipzig: Duncker & Humbolt.
- SCHOUERI, Luis. (2015). Transparency Under the BEPS Plan: What Holistic Approach?, *Kluwer International Tax Blog*, June 24 2015, <http://kluwertaxblog.com/2015/06/24/13300/>
- SCHMÖLDERS, Günter. (1962). *Teoría general del impuesto*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero.
- SCHMÖLDERS, G. y DUBERGE. J., (1965). *Problemas de psicología financiera*. Madrid: Editorial de Derecho financiero.
- SCIANNELLA, Lucía G. (2013). Los sujetos y las situaciones jurídicas subjetivas del Derecho Administrativo. En Ferrari, Giuseppe F. (coord.). *Derecho Administrativo italiano* UNAM, México. Biblioteca jurídica virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3272/1.pdf>
- SEN, Julius. (2021). Taxation of the Digital economy: Challenges for the Policy Makers. En OWENS, Jeffrey; ANDRÉS-AUCEJO, Eva; NICOLI, Marco; SEN, Julius; OLESTI-RAYO, Andreu; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan; PINTO NOGUEIRA, Joao Felix (Dirs.). ANDRÉS-AUCEJO, Eva y OLESTI-RAYO Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability*.

*Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda*. Cizur Menor: Thomson Reuters, pp. 37-54.

SERRANO ANTÓN, Fernando. (2020). Las reglas de coordinación fiscal internacional en el marco de la economía digital: los pilares I y II de la OCDE y el cambio de paradigma fiscal. En *Revista de Economía, Información Comercial española (ICE)*, N° 917, La fiscalidad internacional ante los retos de la globalización, la digitalización y el envejecimiento, pp. 27- 53. <https://doi.org/10.32796/ice.2020.917.7137>

(2018). Seguridad jurídica y gestión del riesgo fiscal: *tax rulings*, APA, procedimientos amistosos, arbitraje y otras técnicas en la era post-BEPS. En *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, N° 419, febrero 2018, pp. 5-58.

(2015a). La influencia del Plan de Acción Beps en la tributación española. En *Revista Contabilidad y Tributación*, CEF, N° 391, pp. 77-110.

(2015b). *Fiscalidad internacional*, 6ª ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

(2014). El informe sobre erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado. En *Derecho PUCP*, Revista de la Facultad de Derecho de la PUCP, N° 72, pp. 45-70.

(2002). La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: la eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships. En *Institutos de Estudios Fiscales*. Doc. N° 5/02.

SHAXSON, Nicholas. (2019). Tackling Tax Havens. En *Finance and Development*, Vol. 56, N° 3, International Monetary Found, pp. 7-10.

- SIMÓN ACOSTA, Eugenio. (2005). Del fraude de ley al conflicto de aplicación de la norma tributaria. En Sánchez Macías, Calvo Ortega y Rodríguez López. (eds.). *Economía, Derecho y Tributación. Estudios en homenaje a la profesora Gloria Begué Cantón*. Salamanca: Ediciones Universidad de Salamanca, pp. 819-836.
- (1998). El fraude a la ley tributaria en proceso de revisión. En *Revista del Instituto Peruano de Derecho Tributario*, N° 34, pp. 38-52.
- SLEMROD, J. (2007). Cheating Ourselves: The Economics of Tax Evasion. En *Journal of Economic Perspectives*, Vol. N° 21, pp. 25—48.
- SLEMROD, J. y YITZHAKI, S. (2000). *Tax Avoidance, Evasion, and Administration*. NBER Working Paper No. 7476.
- SOLER, Ma. Teresa. (2018). La imposición justa sobre las sociedades en un escenario global. En *Derecho y Sociedad*, N° 50, pp. 185-196.
- (2014). Las cláusulas antiabuso específicas y los convenios de doble imposición. En I. P. Tributario, *Memorias de las XXVII Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario - Tomo II*. Lima: Grández Gráficos S.A.C., p. 32
- SOTO FIGUEROA, Mario. (2017). *Derecho tributario internacional*. México, D.F. : Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- SPISSO, Rodolfo R. (2011). *Derecho Constitucional Tributario*. Quinta edición. Buenos Aires: Abeledo Perrot.
- SPLITZ, Barry. (1983). *International Tax Planning* , 2ª edición, Londres: Butterworths.
- STIGLITZ, Joseph E. (2002). *Globalizations and his Discontents*. London: Penguin UK.
- (1969). The effects of income, wealth and capital gains taxation on risk-taking. En *Quarterly Journal of Economics*, N° 83, pp. 263-283.
- SUBERBIOLA G., Irune. (2017). El concepto de establecimiento permanente en la era postBEPS: recepción del mismo en la Propuesta de Directiva del Consejo relativa

a una base imponible común del Impuesto sobre Sociedades y la Directiva Anti-abuso Tributario y su Propuesta de reforma. En García-Herrero Blanco, Cristina (coord.). *V Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “El futuro del Impuesto sobre Sociedades”* (3ª. parte). Instituto de Estudios Fiscales, pp. 54-65.

TANZI, Vitto. (2004). *Globalization and the Need for Fiscal Reform in Developing Countries*. Interamerican Development Bank, Intal- ITD, Occasional Paper-SITI-06, disponible en <https://publications.iadb.org/publications/english/document/Globalization-and-the-Need-for-Fiscal-Reform-in-Developing-Countries.pdf>

(2004a). ¿Qué necesita América Latina: Camisetas de Mao o Ternos Armani? Tributación en un Mundo Globalizado. En *Revista Análisis Tributario*, N° 202, Lima, pp. 6-8.

(2001). La globalización y la acción de las termitas fiscales. En *Finanzas y desarrollo*, marzo, 2001, pp. 34-37. Disponible en <https://www.imf.org/external/pubs/ft/fandd/spa/2001/03/pdf/tanzi.pdf>

(1999a). Does the world need a World Tax Organization? En *The Economics of Globalization*, Amaf Razin y Efraim Sadka (eds.), Cambridge University Press, pp. 173-186.

(1999b). El impacto de la globalización económica en la tributación. En *Boletín Impositivo AFIP* N° 25, agosto, p. 1499. Disponible en [http://eco.unne.edu.ar/finanzas/catedras/reg\\_tribu/Cuadernos/el\\_impacto\\_de\\_la\\_globalizacion.html](http://eco.unne.edu.ar/finanzas/catedras/reg_tribu/Cuadernos/el_impacto_de_la_globalizacion.html)

(1988). Forces that Shape Tax Policy. En Stein, Herbert (ed.). *Tax Policy in the Twenty-First Century*. Nueva York: John Wiley and Sons, pp. 266-277.

TANZI, V. y SHOME, P. (1993). *A Primer on Tax Evasion*. International Monetary Fund Working Paper No. 93/21.

TARSITANO, Alberto. (2019). Forma y Sustancia en el Derecho Tributario. En *Libro homenaje al Académico Dr. Horacio A. García Belsunce*. Ed. Academia Nacional

de Derecho y Ciencias Sociales de Buenos Aires- Edición La Ley. Disponible en <http://albertotarsitano.com/interpretacion/Forma%20y%20Sustancia1.pdf>

(2014). La Elusión Fiscal y la Norma XVI del Título Preliminar del Código Tributario. En *Ius et Veritas* Revista de Derecho. N° 49, Lima, pp. 40-49.

(2011). El abuso de tratados para evitar la doble imposición. En *Revista del Instituto Peruano de Investigación y Desarrollo Tributario*, Segundo Semestre, pp. 59-96

(2010). El abuso de tratados para evitar la doble imposición. En *Derecho Tributario Global, Revista del Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario*, N° 1, pp. 200-212.

(2007). La cláusula antiabuso en el derecho tributario argentino ¿El fin de la elusión? En *Revista Derecho Fiscal*, marzo- abril, N° 1, pp. 27-41.

(2003). Interpretación de la Ley tributaria. En García Belsunce, Horacio (dir.). *Tratado de Tributación*, Vol. 1 Tomo 1, Derecho Tributario. Buenos Aires: Astrea, pp. 467-512.

TAX FOUNDATION. *2020 International Tax Competitiveness Index* Disponible en <https://taxfoundation.org/publications/international-tax-competitiveness-index/>

TEDESCHI, P. (1990). *Les droits et les devoirs de l'homme comme éléments indissociables*. En *La Revue Administrative*, N°. 254, pp. 127-137.

TEJERIZO LÓPEZ, José M. (2012). Medidas de lucha contra el fraude fiscal en el Derecho Español. En *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (Hinojosa, J.J. dir y Luque, M.A. coord.). Barcelona: Atelier, pp. 107-126.

THIRLWAY, Hugh. (2010). The Sources of International Law. En Evans, Malcom D. (ed.), *International Law*, 3ª edición. London: Oxford University Press.

THURONYI, Victor. (2001). International Tax Cooperation and a Multilateral Treat. En *Brooklyn Journal of International Law*, Vol. 26, N° 4, pp. 1641-1681.

- TING, Antony. (2014). Old Wine in a New Bottle: Ireland's Revised Definition of Corporate Residence and the War on BEPS. En *British Tax Review*, N° 3, pp. 236-247. Disponible en: <https://ssrn.com/abstract=2472445>
- TIPKE, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Traducción de Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons.
- (1993). *Die Steuerrechtsordnung*. Colonia: Dr. Otto Schmidt.
- TIROLE, Jean. (2018). *L'homo economicus a vécu*. Artículo publicado el 5 de octubre de 2018, en el Diario Le Monde. Disponible en [https://www.lemonde.fr/idees/article/2018/10/05/jean-tirole-l-homo-economicus-a-vecu\\_5365278\\_3232.html](https://www.lemonde.fr/idees/article/2018/10/05/jean-tirole-l-homo-economicus-a-vecu_5365278_3232.html)
- TONDINI, Bruno M. (2009). La relación entre el Derecho Internacional privado y el Derecho fiscal internacional. La doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En *Anuario Argentino de Derecho Internacional XVIII*, pp. 77- 119.
- TORGLER, Benno. (2011). *Tax Morale and Compliance*, The World Bank Policy Research Working Paper N° 5922.
- (2003). Tax Morale, Rule-Governed Behaviour and Trust. En *Constitutional Political Economy*. N° 14, pp. 119-140.
- TORGLER, B. y J. MARTÍNEZ-VÁZQUEZ (2009). The Evolution of Tax Morale in Modern Spain. En *Journal of Economic Issues*, N° 43, pp.1-28
- TORGLER, B. y SCHALTAGGER, C. (2005). *Tax morale and Tax policy*. Center for Research in Economics, Management and the Arts, Working paper, N° 2005-30.
- TORO HUERTA, Mauricio. (2006). El fenómeno del soft law y las nuevas perspectivas del Derecho Internacional. En *Anuario Mexicano de Derecho Internacional*, vol. 6, pp. 513-549.
- TØRSLØV, T., WIER, L. y ZUCMAN, G. (2019). *The Missing Profits of Nations*, mimeo. <http://gabriel-zucman.eu/files/TWZ2019.pdf>

- TOSI, Loris (2001). Efectividad. Aspectos subjetivos y objetivos de la capacidad contributiva. En Amatucci, Andrea (dir.). *Tratado de Derecho Tributario*. Bogotá: Temis, 2v, pp. 285-354.
- TSILLY, Dagan. (2018). *International Tax Policy between competition and cooperation*. Cambridge University Press.
- UCKMAR, Victor. (2003). Los tratados internacionales en materia tributaria. En Uckmar, V. (coord.), *Curso de Derecho Tributario Internacional*, Tomo I, Bogotá: Temis.
- (1955). *La tassazione degli stranieri in Italia*. Padova: CEDAM.
- UDINA, Manglio. (1949). *Il Diritto Internazionale tributario*. Padova: CDEAM
- (1949). Sulla creazione d'una Corte internazionale per le controversie in materia tributaria. En *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, Parte I, pp. 54-65. Disponible en <https://www.byterfly.eu/islandora/object/librib%3A46914#page/74/mode/2up>
- UGALDE, Rodrigo y GARCÍA ESCOBAR, Jaime. (2010). *Elusión, planificación y evasión tributaria*, 4ª edición. Santiago de Chile: Legal Publishing.
- UNCTAD -United Nations Conference on Trade and Development. (2015). *World Investment Report* de 2015.
- URIOL EGIDO, Carmen. (2002). *La discrecionalidad en el Derecho Tributario: hacia la elaboración de una teoría del interés general*. Documentos N° 29/02. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- VALDÉS COSTA, Ramón (1992). *Instituciones de Derecho tributario*. Buenos Aires: Depalma.
- VALENTE, Alessandro. (2021). European Union: The last trends on taxation of the Digital Economy and the Italian Perspective. En OWENS, Jeffrey; ANDRÉS-AUCEJO, Eva; NICOLI, Marco; SEN, Julius; OLESTI-RAYO, Andreu; LÓPEZ RODRÍGUEZ, Juan; PINTO NOGUEIRA, Joao Felix (Dirs.). ANDRÉS-AUCEJO, Eva y OLESTI-RAYO Andreu (eds.). (2021). *Global Tax Governance. Taxation*

*on Digital Economy, Transfer Pricing and Litigation in Tax Matters (MAPs + ADR) Policies for Global Sustainability. Ongoing U.N. 2030 (SDG) and Addis Ababa Agenda.* Cizur Menor: Thomson Reuters, pp.129-168.

VAN DEN HURK, Hans. (2014). Starbucks contra el pueblo. En *Nueva Fiscalidad*, marzo-abril, pp. 9-39.

VANISTENDAEL, F. (2016). Is tax avoidance the same thing under the OECD Base Erosion and Profit Shifting Action Plan, National Tax Law and EU Law. En *Bulletin for International Taxation, IBFD*, pp. 163-164.

(2010). Is Fiscal Justice Progressing? *BIFD*, vol. 64, N° 10, 2010.

VAN RAAD, Kees. (2001). International Coordination of Tax Treaty Interpretation and Application. En Van Raad, K. (ed.). *International and Comparative taxation: Essays in honour of Klaus Vogel*. The Hague, London, New York: Kluwer, pp. 217-230.

VANONI, E. (1973). *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*. Madrid: Fábrica Nacional de Moneda y Timbre.

VÁSQUEZ TAÍN, Miguel A. (2015). Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea. En *Administración y Ciudadanía*, Vol. 10, N° 1, enero-junio, pp. 93-109.

VEGA GARCÍA, Alberto. (2014). El soft law en la fiscalidad internacional. Tesis doctoral, Universitat Pompeu Fabra, Barcelona.

VIDAL RUIZ DE VELASCO, Constantino. (2016). A nova directiva contra a elusión fiscal no contexto BEPS. En *Administración & Cidadanía: Revista da Escola Galega de Administración Pública*, Vol. 11, N° 2, pp. 361-384.

VIGIL GIL, Ernesto. (2001) La interpretación de los derechos fundamentales por el Tribunal Constitucional. En *Corts: Anuario de derecho parlamentario*, N°. 11, pp. 73-112.

- VILLEGAS, Héctor (2002). *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, 8ª. Edición, Buenos Aires: Astrea.
- VIÑUALES SANABRIA, Luis M. y MUÑOZ ALMAZÁN, Daniel. (2021). Acción 11: Evaluaciones y seguimiento de beps. En *Observatorio fiscal del Plan de Acción BEPS :¿Dónde estamos cinco años después?* Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 56-58.
- (2017). Plan de Acción BEPS: Acción 11, Evaluación y Seguimiento de BEPS. En *Plan de Acción BEPS: Una reflexión obligada* Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad, pp. 239-251.
- VLCEK, William. (2008). *Offshore Finances and Small States. Sovereignty, size and Money*. New York: Palgrave MacMillan.
- VOGEL, Klaus. (1986). Double Tax Treaties and their Interpretation. En *Berkeley Journal of International Law*, Volume 4, Issue 1, pp. 1- 85.
- WADE, W. y FORSYTH, C. (2004). *Administrative Law*, 9º ed., London, Oxford University Press.
- WAHN PLEITEZ, W. Raphael . (2011). Elusión tributaria y normas antielusivas. Su tratamiento en el Derecho comparado. Algunas conclusiones al respecto. En *Revista de Estudios Tributarios*. Universidad de Chile. N° 5, pp. 53-64. Disponible en <https://revistaestudiostributarios.uchile.cl/index.php/RET/article/view/41129/42670>
- WALZ, R.W. (1980). *Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung. Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik*. Heidelberg: Decker.
- WEFFE H., Carlos. (2017). Actividad de la empresa y planificación fiscal. En All, P. M.; Oviedo, J. y Vescovi, E. (dirs.) *La actividad internacional de la empresa*. IX Jornadas de la Asociación Americana de Derecho Internacional Privado – ASADIP.

- WEIL, Prosper. (1983). Towards Relative Normativity in International Law? En *American Journal of International Law*, vol. 77, issue 3, pp. 413-442.
- WESTAWAY, Jennifer. (2012). Globalization, Sovereignty, and Social Unrest. En *Journal of Politics and Law*; Vol. 5, No. 2, pp. 132-139.
- ZAGREBLESKY, G. (2009). *El Derecho Dúctil. Ley, derechos, justicia*. Madrid: Trotta.
- ZANGARI, E., CAIUMI, A. & HEMMELGARN, T. (2017). *Tax Uncertainty: Evidence and Policy Responses*. Taxation Papers 67, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission.
- ZEMANEK, Karl. (1988). Is the term 'Soft law' con ve nient? En *Liber Amicorum Professor Seidl-Hohenveldern*, La Haya: Kluwer International, pp. 843-862.
- ZORNOZA PÉREZ, J. (2010). La Simulación en Derecho Tributario. En ARRIETA MARTÍNEZ DE PISÓN, COLLADO YURRITA y ZORNOZA PÉREZ (eds.), BÁEZ MORENO y JIMÉNEZ VALLADOLID DE L'HOTELLERIE- FALLOIS (coord.) *Tratado sobre la Ley General Tributaria. Homenaje a Álvaro Rodríguez Bereijo*. Tomo I, Aranzadi, pp. 553-579.