

*José Miguel
Martínez-Carrasco Pignatelli*



**DERECHO
FINANCIERO
Y TRIBUTARIO I**

ACTUALIZACIÓN

tecno
s

JOSÉ MIGUEL MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI

*Profesor Titular de Universidad
Derecho Financiero y Tributario
Universidad Autónoma de Barcelona*

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO I

Modificaciones a la primera edición



Página 42-43:

De otro lado, el artículo 13 (en vigor a partir del 1 de enero de 2020) de la LO 2/2012 de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera (LOEPSF, modificada por la LO 6/2015, de 12 de junio) dispone que la distribución entre las Administraciones Públicas territoriales del límite de endeudamiento será:

- 44 por 100 para la Administración estatal.
- 13 por 100 para las CCAA.
- 3 por 100 para las EELL.

C) *Deuda Pública de las CCAA*

Las CCAA pueden acudir al crédito según prevé el artículo 157.1.e) CE, al recoger entre los recursos de las mismas *el producto de las operaciones de crédito*.

El régimen jurídico de la emisión de Deuda Pública por las CCAA se regula en el artículo 3.2.f), artículo 14 (modificado por la LO 6/2015) y artículo 17.d) LOFCA, remitiéndose a los *Estatutos de autonomía* cada ente autonómico y a una coordinación por el *Consejo de Política Fiscal y Financiera*, pero con algunas limitaciones importantes, a saber:

1.º Pueden concertar operaciones de crédito por plazo inferior a *un año* para cubrir necesidades transitorias de tesorería.

2.º Pueden concertar operaciones de crédito por plazo superior a un año, cualquiera que sea la forma como se documenten, para realizar *gastos de inversión* siempre que la cuantía de reembolsos (capital e intereses) *no exceda el 25 por 100* de los ingresos corrientes de cada Comunidad Autónoma.

3.º Para concertar Deuda Pública (en mercados de valores) en el extranjero (excluida la UE) o realizar cualquier otra operación de crédito distinta a las citadas en los dos párrafos anteriores, se requiere la *autorización del Estado*. Para ello, el Estado tendrá en cuenta el cumplimiento de los principios de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera.

4.º En todo caso, las operaciones de crédito referidas precisarán autorización del Estado cuando, de la información suministrada por las CCAA, se constate el incumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria, de Deuda Pública y de la regla de gasto.

5.º Las operaciones de crédito de las CCAA deberán coordinarse entre sí y con la política de endeudamiento del Estado en el seno del Consejo de Política Fiscal y Financiera.

6.º La Deuda Pública de las CCAA y los títulos-valores de carácter equivalente emitidos por éstas estarán sujetos, en lo no establecido por la LOFCA, a las mismas normas y gozarán de los mismos beneficios y condiciones que la Deuda Pública del Estado.

7.º Conforme al *principio* legal presupuestario de *prudencia financiera*, las CCAA deberán reducir el riesgo y coste que asuman con ocasión de la concesión de avales, reavales y cualquier otra clase de garantías para afianzar operaciones de crédito de personas físicas y jurídicas, públicas o privadas.

D) *Deuda Pública de las CCLL*

Los artículos 48 a 55 del RD Legislativo 2/2004, por el que se aprueba la Ley de HHLL admiten que las CCLL acudan al *crédito público* como vía de financiación para la obtención de ingresos.

Las EELL pueden acudir al préstamo comunicándolo al Ministerio de Economía y Hacienda y sin necesidad de autorización, excepto en los casos siguientes:

1.º Cuando en el último ejercicio haya habido un ahorro negativo, esto es, cuando las obligaciones reconocidas superen los ingresos corrientes (u ordinarios).

2.º Cuando el capital vivo de las operaciones de crédito vigentes a corto o largo plazo exceda el 110 por 100 de los ingresos corrientes (art. 53.2 LHHLL).

3.º Las operaciones de crédito que se formalicen en el exterior o con entidades financieras no residentes (art. 53.5 LHHLL).

Ciertas normas aprobadas por vía de urgencia en el marco de la crisis económica 2008-2013 en España (RD 8/2010, de 20 de mayo y RD-Ley

4/2012, de 24 de febrero) han restringido aún más las posibilidades de acceso al crédito de que disponen los EELL.

Además, el RD-Ley 7/2012, de 9 de marzo, por el que se crea el *Fondo para la financiación de los pagos a proveedores*, fija condiciones específicas de endeudamiento con dicho Fondo para las CCAA y las EELL.

Página 45:

5.8. SUBVENCIONES Y DEMÁS TRANSFERENCIAS REALIZADAS POR OTROS ENTES PÚBLICOS

El presupuesto de una entidad pública puede, a veces, nutrirse de ayudas procedentes de otros organismos públicos.

Por ejemplo:

1.º *Fondos de convergencia* reconocidos por la UE a favor de los países con menos renta *per capita* (en décadas pretéritas, España fue una destacada beneficiaria de dichos fondos).

2.º Fondo de recuperación, creado por la UE (por un importe total de 750.000 millones de euros) para cubrir los efectos económicos de la pandemia COVID 19.

Dicho Fondo consiste en una masiva emisión de Deuda Pública por la UE, en el nuevo marco financiero plurianual de 2021 a 2027, a pagar por todos los Estados miembros hasta 2058.

El Fondo se distribuye una parte en forma de créditos y otra como transferencias y subvenciones.

3.º *Fondos de compensación interterritorial* que reconoce la Hacienda Pública estatal a las CCAA con menos renta y que obedecen a la necesidad de dar efectividad a los principios constitucionales de igualdad y solidaridad.

4.º *Fondo de liquidez autonómico*, a favor de las CCAA con dificultades financieras.

5.º Fondos reconocidos en los Presupuestos Generales del Estado a favor de los entes locales.

5.9. MULTAS Y SANCIONES

En el ejercicio del *ius puniendi* o potestad sancionatoria atribuido por ley a un ente público éste puede imponer sanciones de carácter pecuniario (multas) como consecuencia de la comisión (por acción u omisión) de infracciones del ordenamiento jurídico.

Tienen un carácter residual porque, en puridad, no son un recurso o fuente propiamente dicha para la obtención de ingresos públicos con los que financiar gastos públicos.

Su finalidad no es recaudatoria, sino disuasoria, coercitiva, correctora de conductas antijurídicas, o compensatoria o reparadora del daño o perjuicio causado a la Hacienda Pública o al interés público en general (verbigracia, sanciones de tráfico o sanciones por deteriorar el medio ambiente).

No obstante, al fin y a la postre, el producto de las sanciones pecuniaras que se impongan constituyen también ingresos públicos de los que se beneficia en última instancia al ente público que los cobra.

Página 63:

gresos-gastos y otros conceptos cuya aplicación se concibe sólo para un año.

De hecho, la STC 3/2003, de 16 de enero, declaró inconstitucional una ley posterior a la prórroga, que no es la Ley de PGE y que puso fin a la misma para algunos aspectos de la ley prorrogada.

No obstante, NO es aplicable la prórroga presupuestaria a:

a) Materias que se incluyen en la LPGE y que pueden tener una duración indefinida: aumento o disminución de los tipos de gravamen de algún impuesto, creación de determinados entes públicos (por ejemplo, la AEAT), etc.

b) Créditos extraordinarios y suplementos de crédito producidos a lo largo del ejercicio precedente, ya que la prórroga se aplica sólo respecto de las cuantías iniciales del ejercicio.

c) La prórroga presupuestaria no afectará a los gastos destinados a actuaciones, programas o servicios (verbigracia, la construcción de un hospital) que finalizaren en el ejercicio cuyos presupuestos se prorrogan (art. 38.2 LGP).

4.º *Excepciones al principio de anualidad: gastos plurianuales.* Pese a que el acto normativo de cada LPGE desprenda sus efectos (de compromiso de gasto y autorización de pagos) en relación con un ejercicio anual, la amplitud del horizonte de la actividad financiera pública (por ejemplo, las grandes obras públicas, con compromisos de gastos que no se agotan en un ejercicio presupuestario) exigen tener en cuenta un escenario presupuestario plurianual.

Aunque cada presupuesto está contemplado para un ejercicio anual, lo cierto es que la actividad financiera pública es incompatible con una visión cortoplacista (año a año) en su desarrollo y ejecución.

Así, la UE elabora y aprueba un *Presupuesto anual* y también, siguiendo el criterio de plurianualidad del gasto, un *Presupuesto a largo plazo* (actualmente, del 2021 al 2027).

En ambos casos, el Consejo de la UE, la Comisión y el Parlamentos europeos desempeñan una función principal.

Las negociaciones comienzan unos años antes de que se inicie el período abarcado por el nuevo presupuesto.

El proceso formal se inicia cuando la Comisión presenta el llamado *Paquete del Marco Financiero Plurianual* (MFP), dentro de cuyos límites ha de elaborarse cada presupuesto anual de la UE.

En la práctica, los compromisos y los pagos normalmente se presupuestan por debajo de los respectivos límites máximos del MFP, lo cual ofrece un margen de maniobra en caso de necesidades imprevistas.

Los elementos más importantes que se incluyen en este son:

— Un *Reglamento* sobre el *MFP* que fija el límite de gasto.

El *Reglamento* del *MFP* se adopta mediante un procedimiento legislativo especial, cuyos rasgos más singulares son estos:

- a) *Unanimidad* para alcanzar un acuerdo en el *Consejo*.
- b) *Aprobación* por el *Parlamento europeo*.

En la práctica, el Parlamento puede aprobar o rechazar la posición del Consejo, pero no modificarla.

— Una *Decisión* sobre los *recursos propios*, en la que se detallan la procedencia de los ingresos de la UE.

La *Decisión* sobre los *recursos propios* requiere:

- a) Un *acuerdo unánime* para su adopción en el *Consejo europeo*.
- b) Un *dictamen* del Parlamento europeo.
- c) La *ratificación por todos los Estados miembros* según sus requisitos constitucionales antes de su entrada en vigor.

La Comisión europea también presenta propuestas de programas sectoriales para el nuevo período de programación.

El Estado (u otro ente público territorial) puede asumir obligaciones a su cargo cuya vida se extienda a un período de tiempo más largo que el de la vigencia anual del presupuesto dictado para el ejercicio en que estas obligaciones surgen (por ejemplo, la construcción de la línea 9 de metro en Barcelona).

Las obligaciones de gasto contraídas son válidas, pero su eficacia queda aplazada, demorada, «suspendida» en el tiempo hasta que los presupuestos posteriores consignent los créditos que cada año son necesarios para su cumplimiento.

Página 88-89

to de LPGE a los *objetivos de estabilidad presupuestaria* y de Deuda Pública previamente aprobados por las Cortes Generales (art. 15.7 LOEPSF).

2.^a La *aprobación* de los PGE corresponde al *Legislativo* (arts. 66.2 y 134.1 CE).

3.^a La *ejecución* de los PGE corresponde al *Ejecutivo*.

4.^a El *control* de los PGE corresponde —básicamente, aunque no en exclusiva— al *Legislativo* a través del *Tribunal de Cuentas* (art. 136 CE).

2. ELABORACIÓN DEL PROYECTO DE LEY DE PRESUPUESTOS GENERALES DEL ESTADO (LPGE)

2.1. FIJACIÓN DE LOS OBJETIVOS DE ESTABILIDAD PRESUPUESTARIA (ART. 15 LOEPSF)

En el *primer semestre de cada año*, a propuesta del Ministro de Hacienda y mediante acuerdo del Consejo de Ministros, el Gobierno fijará para los *tres ejercicios siguientes* y respecto de todo el sector público (Estado, CCAA y CCLL):

a) Los *objetivos de estabilidad presupuestaria (situación de equilibrio o superávit estructural según el art. 3.2 LOEPSF) o de déficit público*, en términos de capacidad y necesidad de financiación conforme a lo establecido en el *Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales (el Pacto de Estabilidad y Crecimiento de la UE fijó en un 3 por 100 el límite máximo de déficit público)*.

El *Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales* es el marco contable que define las reglas precisas para la elaboración de la contabilidad nacional, establece las definiciones y conceptos de las operaciones económicas, la estructura ordenada y sistemática de cuentas, etc.

Es una técnica de representación de la que se obtiene una descripción cuantitativa y simplificada de la actividad económica de un país, mostrando cómo se alcanza el equilibrio entre las principales magnitudes de esa economía.

Este sistema aplicable a todos los Estados miembros de la UE se aprobó por el Reglamento (CE) n.º 2223/96 del Consejo, de 25 de junio de 1996, relativo al *Sistema Europeo de Cuentas Nacionales y Regionales de la Comunidad SEC-95* (DOCE n.º L 310/1, de 30 de noviembre).

b) El *objetivo de Deuda Pública*. Los objetivos se expresarán en términos porcentuales (%) del PIB nacional nominal. Suponen un *límite anual del gasto público*.

Por Acuerdo del Consejo de Ministros de octubre de 2020 quedaron suspendidas con carácter extraordinario las reglas fiscales-presupuestarias para 2020 y 2021 (que sí habían sido fijadas inicialmente por el ejecutivo en febrero de 2020, antes de que se extendiera el coronavirus), anulando la senda de estabilidad actual y sin fijar objetivos de estabilidad que acompañen al techo de gasto.

La UE permitió a los Estados miembros este «paréntesis temporal» en la senda de consolidación presupuestaria fijada antes de la crisis provocada por la pandemia del COVID 19. Además, así lo prevé la propia CE en su artículo 135.4, ya estudiado, al indicar que los límites de déficit estructural y de volumen de deuda pública podrán superarse en caso de catástrofes naturales, recesión económica o situaciones de emergencia extraordinaria.

La propuesta de fijación de los objetivos elaborada por el Gobierno se acompañará por un *Informe del Ministerio de Economía*, previa consulta al Banco de España, y teniendo presentes las previsiones del Banco Central Europeo y de la Comisión Europea.

En el Informe del Ministerio de Economía se incluirá:

- a) El cuadro económico del horizonte plurianual (tres años).
- b) La evaluación de la situación económica que se prevé para cada uno de esos años.

Antes del 1 de abril de cada año, la propuesta de fijación de los objetivos (con el Informe referido) se remitirá por el Ministro de Hacienda al *Consejo de Política Fiscal y Financiera de las CCAA* y a la *Comisión Nacional de Administración Local*, para que emitan los informes correspondientes en el plazo de quince días.

El Acuerdo del Consejo de Ministros conteniendo los objetivos de estabilidad presupuestaria y de Deuda Pública se remitirá a las *Cortes Ge-*

nerales acompañado de las recomendaciones de la Unión Europea y del Informe elaborado por el Ministerio de Economía.

Las Cortes Generales debatirán en Pleno dicho Acuerdo, siendo finalmente aprobado o rechazado por el Congreso de los Diputados y el Senado.

Si dicho Acuerdo es rechazado, el Gobierno deberá remitir un nuevo acuerdo en el plazo de un mes, sometiéndolo al mismo procedimiento.

La reforma de la LOEPSF operada por la LO 1/2016, de 31 de octubre, habilita la *revisión* por un *Gobierno en funciones* (art. 101 CE) de los *objetivos de estabilidad presupuestaria y Deuda Pública* para adaptarlos a las decisiones del Consejo de la UE, solucionando con ello la falta de previsión normativa ante la situación política extraordinaria de la prolongación temporal dilatada de un gobierno en funciones acontecida en España durante casi todo el año 2016 y 2019.

No obstante, en dicho Acuerdo no se incluirá el *límite de gasto no financiero* del Presupuesto del Estado al que se refiere el artículo 30.

La elaboración de los proyectos de PGE deberá ajustarse a los objetivos de estabilidad presupuestaria y de Deuda Pública aprobados por las Cortes Generales (art. 15.7 LOEPSF).

Página 91:

Política Fiscal y Financiera sobre el límite de gasto no financiero de sus Presupuestos respectivos.

Para 2021, el límite de gasto no financiero (o techo máximo de recursos disponibles) se elevó (por Acuerdo del Consejo de Ministros de octubre de 2020) a 196.097 millones de euros (superando con creces los 127.609 millones de 2020), con la finalidad de atender al excepcional contexto derivado de la pandemia del COVID-19.

2.4. PROCEDIMIENTO DE ELABORACIÓN DE LOS PGE

Una vez que las Cortes Generales hayan aprobado los objetivos de estabilidad presupuestaria (art. 15.7 LOEPSF), el Gobierno deberá proceder a la *elaboración de los PGE* (art. 134.1 CE).

El Ejecutivo deberá remitir el *Proyecto de Ley de PGE* al Congreso de los Diputados *tres meses* antes de la expiración de los PGE del año anterior (art. 134.3 CE), concretamente *antes del día 1 de octubre* del ejercicio anterior a su aplicación (art. 37.1 LGP), es decir, como máximo el 30 de septiembre.

La elaboración de los PGE habrá de enmarcarse en un *escenario presupuestario a medio plazo*, no inferior a *tres años*, en observancia del principio de plurianualidad presupuestaria.

Este *principio de plurianualidad* exigido por la normativa comunitaria es perfectamente compatible con el *principio de anualidad* (art. 134.3 CE) que rige la aprobación y ejecución de los PGE (art. 5 LOEPSF).

El *procedimiento de elaboración de los PGE* se regirá por una *Orden* dictada al efecto cada año por el Ministerio de Hacienda. Así acontece con la Orden HAC/692/2018, de 28 de junio, por la que se dictan las normas para la elaboración de los PGE para 2019.

El artículo 36.2 LGP regula las normas a las que habrá de ajustarse dicha Orden ministerial, detallando las sucesivas *fases* del mismo y los *órganos* que intervienen en cada una de ellas.

Se pueden distinguir *tres fases* en el procedimiento de elaboración de los PGE:

1.^a FASE. *Preparación y proposición de Anteproyectos parciales de PGE.* La aprobación de los PGE es un proceso que arranca de los diferentes *Centros gestores* de todo el sector público estatal.

Éstos elaborarán propuestas de presupuesto. A los estados numéricos de ingresos y gastos que se confeccionen se les agregará una documentación complementaria (memorias, programas, resúmenes, anexos, e informes) en la que se desglosan, se explican y se justifican las cantidades reflejadas en los correspondientes estados numéricos.

Páginas 105, 106 y 107:

1.º El Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas formulará una *comunicación de alerta* a las CCAA cuando el período medio de pago a los proveedores de la Comunidad Autónoma (CA) incumplidora supere en más de treinta días el plazo máximo de la normativa de morosidad durante dos meses consecutivos a contar desde la actualización de su plan de tesorería conforme a lo previsto en el artículo 13.6 LOEPSF.

2.º El contenido de la comunicación de alerta referida indicará el importe que la CA habrá de dedicar cada mes al pago a proveedores y las medidas cuantificadas de reducción de gastos, incremento de ingresos u otras medidas de gestión de cobros y pagos, que deberá adoptar de forma que le permita generar la tesorería necesaria para la reducción de su período medio de pago a proveedores.

3.º Las CCAA deberán incluir todo ello en su plan de tesorería inmediatamente posterior a dicha comunicación de alerta.

4.º Los efectos de la comunicación de alerta efectuada por el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas se mantendrán hasta que la CA cumpla el plazo máximo de pago previsto en la normativa de morosidad.

Cada CA cuenta con su propia ley reguladora de la actividad financiera.

En Cataluña es el Texto Refundido de la *Ley de Finanzas Públicas*, aprobado por Decreto Legislativo 3/2002, de 24 de diciembre.

2. PRESUPUESTOS DE LA ADMINISTRACIÓN LOCAL

Los principios aplicables no difieren significativamente de lo ya examinado en el ámbito estatal. No obstante, existen particularidades específicas para el régimen local contempladas en los artículos 162 a 223 del RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley reguladora de las HHLL (Título VI, «Presupuesto y gasto público»):

1.^a Fijación del objetivo de estabilidad por el Gobierno, a propuesta del Ministerio de Hacienda, y previo informe de la Comisión Nacional de Administración Local.

2.^a Exposición al público durante quince días del proyecto de presupuesto local, para que los interesados presenten reclamaciones antes de proceder a la aprobación definitiva (art. 169.1 LHHLL).

3.^a Posibilidad de presentar reclamaciones administrativas (art. 170 Ley HLL) ante el pleno por parte de los interesados legitimados legalmente antes de la aprobación definitiva de los presupuestos por causas tasadas diversas (por ejemplo, omisión de un crédito necesario para el cumplimiento de las obligaciones exigibles a la entidad local).

4.^a Impugnación de los presupuestos locales ante la jurisdicción contencioso-administrativa (art. 171 Ley HLL).

Los artículos 87, 88 y 89 LGP regulan las *Operaciones financieras con los EELL*, respectivamente, la *participación en tributos del Estado*, *liquidaciones definitivas* y *compensación de beneficios fiscales*.

Finalmente, la Disposición Adicional 1.^a LGP prevé la colaboración entre la Intervención General de la Administración del Estado y las CCAA y EELL en materia de control y funciones contables.

Interesa destacar que las HHL. (al igual que la Hacienda Pública estatal y autonómica) tienen limitada la libre disposición de los fondos de superávit presupuestario, en caso de que se obtuvieran en algún ejercicio, de modo que han de destinarse a la reducción de la deuda pública existente.

Así lo dispone el artículo 32.1 LOEPSF:

Destino del superávit presupuestario.

1. En el supuesto de que la liquidación presupuestaria se sitúe en superávit, este se destinará, en el caso del Estado, Comunidades Autónomas, y Corporaciones Locales, a reducir el nivel de endeudamiento neto siempre con el límite del volumen de endeudamiento si éste fuera inferior al importe del superávit a destinar a la reducción de deuda.

No obstante, la Disposición Adicional 6.^a LOEPSF flexibiliza la prohibición inicial de disponibilidad del superávit mediante unas *reglas especiales para el destino del superávit presupuestario* de aquellas EELL en las que concurran los *dos requisitos siguientes* (apdo. 1):

1.º Que cumplan o no excedan los límites establecidos por la legislación reguladora de las HLL en materia de autorización de operaciones de endeudamiento.

2.º Que en el ejercicio anterior hayan obtenido superávit en términos de contabilidad nacional y remanente de tesorería positivo para gastos generales.

Aunque prevista inicialmente para 2014, se posibilita la aplicación de estas reglas especiales también para *ejercicios presupuestarios posteriores*, en función de la situación económica concreta en cada caso (apdo. 5), no considerándose los importes aplicados como gasto computable a efectos de la aplicación de la *regla de gasto* (apdo. 4) del artículo 12 LOEPSF.

Las CCLL podrán disponer de los fondos de superávit obtenidos (o del remanente de tesorería para gastos generales) destinándolos sucesivamente (y siempre que el saldo sea positivo) a determinados fines conforme al *orden de prelación* (apdo. 2) siguiente:

1.º Obligaciones pendientes de aplicar en el ejercicio presupuestario anterior en la cuenta de *Acreedores por operaciones pendientes de aplicar a presupuesto*.

2.º Resto de obligaciones pendientes de pago con proveedores, contabilizadas y aplicadas a cierre del ejercicio anterior.

3.º Amortización de operaciones de endeudamiento que estén vigentes.

4.º Financiación en *inversiones* que resulten *financieramente sostenibles*, valorándose especialmente para ello su contribución al crecimiento económico a largo plazo.

Y con arreglo a lo dispuesto en la Disposición Adicional 16.^a LHHLL se entiende por *inversión financieramente sostenible* aquella que reúna las condiciones siguientes:

1.º Las EELL que realicen la inversión han de encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y frente a la Seguridad Social.

2.º Exclusión de las inversiones siguientes:

- a) Inversiones con una vida útil inferior a cinco años.
- b) Inversiones en mobiliario y enseres.
- c) Inversiones en vehículos, salvo que se destinen a la prestación de los servicios públicos de recogida, eliminación y tratamiento de residuos,

seguridad y orden público, protección civil, prevención y extinción de incendios, y de transporte de viajeros.

3.º El gasto que se realice deberá ser imputable al *capítulo 6* (esto es, en la clasificación económica de los gastos, gastos por operaciones no financieras, consistentes en operaciones de capital, esto es, *inversiones reales*) del estado de gastos del presupuesto general de la Corporación Local.

De forma excepcional podrán incluirse también indemnizaciones o compensaciones por rescisión de relaciones contractuales, imputables en otros capítulos del presupuesto de la Corporación Local, siempre que las mismas tengan carácter complementario y se deriven directamente de actuaciones de reorganización de medios o procesos asociados a la inversión acometida.

4.º La inversión que se efectúe debe permitir durante su ejecución, mantenimiento y liquidación, cumplir los objetivos de estabilidad presupuestaria, y deuda pública por parte de la Corporación Local.

Para ello, se valorará el gasto de mantenimiento, los posibles ingresos o la reducción de gastos que genere la inversión durante su vida útil.

5.º Incorporación de una memoria económica específica, suscrita por el presidente de la Corporación Local, o la persona de la Corporación Local en quien delegue, en la que se contendrá la proyección de los efectos presupuestarios y económicos que podrían derivarse de la inversión en el horizonte de su vida útil.

6.º Informe favorable del órgano interventor de la Corporación Local acerca de la consistencia y soporte de las proyecciones presupuestarias que contenga la memoria económica de la inversión en relación con los criterios anteriores.

3. PRESUPUESTOS DE LA ADMINISTRACIÓN INSTITUCIONAL

Dentro de la Administración institucional (también denominada *Administración corporativa*) se integran los *Organismos autónomos*; las *Entidades Públicas Empresariales*; las *Agencias estatales*; las *Sociedades Mercantiles Estatales*; y las *Fundaciones del sector público estatal*. La regulación normativa de todas ellas se contiene en la Ley 40/2005, de Régimen Jurídico del Sector Público, LRJSP.

Todas estas entidades públicas han de elaborar un presupuesto, el cual se regirá por la normativa presupuestaria estatal (arts. 64 a 68 LGP), y le será aplicable ala Admón. institucional en mayor o menor medida según la intensidad de su naturaleza administrativa pública en defecto del Derecho Privado.

Son ejemplo de *Entidades Públicas Empresariales* las siguientes: Aeropuertos Españoles y Navegación Aérea (AENA), Administrador de Infraestructuras Ferroviarias (ADIF), Red Nacional de Ferrocarriles Españoles (RENFE-Operadora), Puertos, Centro para el Desarrollo Tecnológico Industrial (CDTI).

El artículo 108 LRJSP regula el régimen presupuestario, contabilidad y control económico-financiero de las entidades públicas empresariales.

Las *Agencias estatales* constituyen una forma reciente de organización funcional de la Admón. Pública del Estado (verbigracia, la AEAT, Agencia estatal del Boletín Oficial del Estado, Agencia estatal de Medicamentos y Productos Sanitarios, entre otras muchas).

El artículo 108 sexies LRJE regula el régimen presupuestario, contabilidad y control económico-financiero de las *agencias estatales*.

Sociedades Mercantiles Estatales son la Sociedad Estatal de Participaciones Industriales (SEPI, grupo en el que se incluye la Agencia EFE, la Corporación Correos, la Corporación Radio Televisión Española — RTVE—, el Grupo HUNOSA, Grupo NAVANTIA, Grupo TRAGSA), la Sociedad Estatal de Infraestructuras del Transporte Terrestre (SEITSA) y el Servicio Público de Empleo Estatal (SEPE).

Su régimen presupuestario, contabilidad y control económico-financiero se regula en el artículo 117 LRJSP.

Y *Fundaciones del sector público estatal* son, verbigracia: Fundación AENA, Fundación Centro Nacional de Investigación Oncológica Carlos III, Fundación Colección Thyssen-Bornemisza, Fundación de Estudios de Postgrado en Iberoamérica, Fundación de los Ferrocarriles Españoles, Fundación de Servicios Laborales, Fundación Nacional Escuela de Organización Industrial, Fundación Española para la Ciencia y la Tecnología, Fundación Fábrica de Moneda y Timbre, Fundación para la Prevención de Riesgos Laborales, Fundación Parques Nacionales, Fundación Residencia de Estudiantes.

Su régimen presupuestario, contabilidad y control económico-financiero se regula en el artículo 132 LRJSP.

Todas estas entidades habrán de elaborar un *Presupuesto de explotación* en el que se concretarán los recursos y dotaciones anuales correspondientes; un *Presupuesto de capital* y un *Programa de actuación plurianual* a incluir en los Programas plurianuales de los Ministerios de que dependan.

La elaboración, aprobación y ejecución de los Presupuestos y las actuaciones que afecten a sus gastos e ingresos, se efectuarán en un marco de *estabilidad presupuestaria*, entendiendo por tal la situación de *equilibrio financiero* (art. 3.2 y 3 LOEPSF), esto es, situación de superávit o déficit cero.

Página 119:

nadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la *seguridad jurídica*, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

Sobre la interpretación de este principio constitucional tributario, el TC ha declarado que se considera vulnerado cuando exista una *incerteza razonablemente insuperable*.

Al principio de seguridad jurídica se refiere también implícitamente el artículo 9.2 LGT al referirse a la *publicidad* de las normas:

Las Leyes y Reglamentos que modifiquen normas tributarias contendrán una relación completa de las normas derogadas y la nueva redacción de las que resulten modificadas.

Y en el artículo 9.1 LGT, al exigir que las leyes y reglamentos que contengan normas tributarias deben mencionarlo expresamente en el título y en la rúbrica de los preceptos en que se articulen.

Sin embargo, no siempre el legislador respeta esta prevención. Así, por ejemplo, el RDL 22/2020, de 16 de junio, no advierte en su título (se regula la *creación del Fondo COVID-19 y se establecen las reglas relativas a su distribución y libramiento*) la introducción de reformas normativas de contenido tributario. Aunque sí que lo destaca en la rúbrica de su Disposición Final 1.^ª1 (*Modificación de la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria*), el artículo 9.1 indicado de la Ley 58/2003, exige que se haga en el *título* de la norma legal (lo que no se cumple en el RDL meritado) y en *los artículos correspondientes*.

Se contraviene así, palmariamente, en nuestra opinión, lo dispuesto en el artículo 9.1 LGT, en detrimento evidente de la deseable y necesaria seguridad jurídica, principio basilar de un Estado de Derecho.

También en el artículo 10.2 LGT en donde se establece la *irretroactividad* de las *normas tributarias*.

Las normas relativas a infracciones, sanciones y recargos sí serán retroactivas, siempre que se refieran a actos administrativos que no hayan ganado firmeza y la aplicación retroactiva resulte más favorable al obligado tributario.

El artículo 85.2.a) y el artículo 86.1 LGT ordena al *Ministerio de Hacienda* la difusión anual (dentro del primer trimestre del año) de los textos

actualizados de las normas estatales con rango de Ley y Real Decreto en materia tributaria, en los que se hayan producido variaciones respecto de los textos vigentes en todo el año precedente.

En sentencia de 7 de junio de 2005 (asunto VEMW y otros, C-17/03), el TJUE declaró que el *principio de seguridad jurídica*, y su corolario, el *principio de confianza legítima* exigen «que una normativa que entrañe consecuencias desfavorables para los particulares debe ser *clara y precisa* y su aplicación *previsible* para los justiciables». En el mismo sentido, se pronuncia la STJUE de 12 de diciembre de 2013 (asunto C-362/12).

En sentencia 27/1981, de 20 de julio, el TC definió el *principio de seguridad jurídica* del modo siguiente:

[...] suma de certeza y legalidad, jerarquía y publicidad normativa, irretroactividad de lo no favorable, interdicción de la arbitrariedad, pero que, si se agotara en la adición de estos principios, no hubiera precisado de ser formulada expresamente. La seguridad jurídica es la suma de estos principios, equilibrada de tal suerte que permita promover, en el orden jurídico, la justicia y la igualdad, en libertad.

Página 130:

- a) Para introducir modificaciones trascendentales en el ordenamiento tributario.
- b) Cuando la capacidad contributiva de los obligados tributarios al sostenimiento de los gastos públicos se vea *sensiblemente* afectada.

Por consiguiente, no podrá emplearse el *Decreto-Ley* para regular el régimen general ni los elementos esenciales determinantes de la carga tributaria del IRPF, IRNR, Impuesto sobre Sociedades —IS— e IVA (esto es, los impuestos que gravan una manifestación global de la capacidad económica: la obtención de renta y el consumo).

La STC de 8 de junio de 2017 declaró la inconstitucionalidad y nulidad del RD-Ley 2/2012, por el que se aprobó la denominada *amnistía fiscal*, en tanto que el Gobierno de la Administración central empleó indebidamente el Decreto-Ley como instrumento normativo para la consecución de los fines perseguidos.

El TC consideró que se había vulnerado el artículo 86.1 CE, conforme al cual se prohíbe el uso de la figura del Decreto-Ley para la aprobación de medidas que afecten de modo relevante o sustancial a los deberes consagrados en el Título I del texto constitucional, en particular, el principio constitucional de generalidad en el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos.

Pues bien, dicho RD-Ley estableció un *procedimiento especial de regularización tributaria de rentas no declaradas*, al que podían acogerse tanto personas físicas como jurídicas. Tal procedimiento afectaba a los bienes y derechos de que hubieran sido titulares hasta el 31 de diciembre del 2010 y permitió regularizar la situación tributaria de los contribuyentes en el IRPF, IRNR y en el IS.

En concreto, el RD-Ley 12/2012 supuso tres consecuencias importantes:

1.^a Permitted la regularización, al tipo de gravamen del 10 por 100, de las rentas no declaradas hasta el 31 de diciembre del 2010 en las tres figuras impositivas referidas.

2.^a En el ámbito de dicha regularización especial se excluyó la imposición de intereses de demora, recargos del período ejecutivo y sanciones administrativas y/o penales.

3.^a Se atribuyó a la cuantía aflorada la consideración de *renta declarada a todos los efectos*.

La STC de 1 de julio de 2020 declaró la inconstitucionalidad (cuestión planteada por la AN) del RD-ley 2/2016, de 30 de septiembre, de regulación de los *pagos fraccionados* del IS, al entender que se transgredió el límite material previsto en el artículo 86.1 CE.

El TC entendió que no pueden considerarse situaciones susceptibles de ser revisadas con fundamento en la presente sentencia, ni las decididas mediante sentencia con fuerza de cosa juzgada (art. 40.1 Ley Orgánica del TC, LOTC), ni tampoco, en este caso concreto, por exigencia del principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), las consolidadas en vía administrativa por no haber sido impugnadas en tiempo y forma.

El RD-ley 2/2016 referido introdujo una serie de modificaciones en el cálculo del pago fraccionado de las empresas con facturación superior a 10 millones de euros, para las que se incrementaba el importe del pago, fijándose para el mismo una cuantía mínima del 23 por 100 del resultado contable, sin otros ajustes. La STC consideró que se vulneran los límites materiales del RDL, ya que —según el art. 86.1 CE—, el RDL no puede afectar a los derechos, deberes y libertades de los ciudadanos regulados en el Título I, entre los que se encuentra el *deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos* del artículo 31.1 CE. Aplicando la doctrina constitucional sobre los límites de los Reales Decretos-leyes en el ámbito tributario, la sentencia razona que, por el tributo afectado, que es uno de los principales del sistema tributario español, y por la entidad de la modificación que se introduce en él, que alcanza a los elementos principales del pago fraccionado, se afecta al deber de contribuir. La medida controvertida no incide en la cuantía final del impuesto, sino que se refiere a un pago a cuenta, pero el TC enfatiza que afecta de forma sustancial a su cuantificación y lo hace respecto de las empresas de mayor tamaño que, aunque relativamente pocas en número, son las que aportan más de la mitad de la recaudación del impuesto.

Página 141:

LECCIÓN 8.^a

APLICACIÓN E INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FINANCIERAS

SUMARIO: 1. ÁMBITO DE APLICACIÓN TEMPORAL DE LAS NORMAS FINANCIERAS. 1.1. *Entrada en vigor*. 1.2. *Cese de la vigencia*. 1.3. *Retroactividad en materia tributaria*. 2. ÁMBITO DE APLICACIÓN ESPACIAL DE LAS NORMAS FINANCIERAS: LA DOBLE IMPOSICIÓN INTERNACIONAL. 2.1. *Introducción*. 2.2. *Territorio fiscal*. 2.3. *Puntos de conexión*. 2.4. *Puntos de conexión en el sistema tributario autonómico*. 2.5. *La doble imposición internacional y sus efectos*. 2.6. *Clases de doble imposición internacional*. 2.7. *Medidas para evitar la doble imposición internacional*. 2.8. *Convenios de Doble Imposición Internacional (cdi) o convenios fiscales internacionales*. 3. INTERPRETACIÓN, CALIFICACIÓN E INTEGRACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO. 3.1. *Interpretación*. 3.2. *Calificación*. 3.3. *Integración-prohibición de la analogía*. 4. ECONOMÍA DE OPCIÓN, CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA (FRAUDE DE LEY) Y SIMULACIÓN. 4.1. *Introducción*. 4.2. *Economía de opción*. 4.3. *Fraude de ley*. A) Aclaración terminológica. B) Concepto. C) Presupuesto de hecho. D) Requisitos. E) Procedimiento. F) Efectos de la declaración de conflicto en la aplicación de la norma (art. 15.3 LGT). G) Doctrina de la Audiencia Nacional sobre el fraude de ley. H) Doctrina del TJUE sobre el fraude de ley tributaria. 4.4. *Simulación*. A) Concepto. B) Clases. C) Efectos. D) Prueba.

1. ÁMBITO DE APLICACIÓN TEMPORAL DE LAS NORMAS FINANCIERAS

1.1. ENTRADA EN VIGOR

El artículo 10.1 LGT reproduce lo dispuesto en el artículo 2.1 Código Civil:

Las normas entrarán en vigor a los veinte días de su completa publicación en el Boletín Oficial [...].

Páginas 153, 154, 155 y 156:

normas relativas a los ingresos públicos tributarios, dado el distanciamiento con que los ciudadanos contemplan lo relativo a la actividad del gasto.

Finalmente, destacar la importancia como elemento de interpretación de la *realidad social* en que las *normas tributarias* han de ser aplicadas, especialmente por lo que se refiere a las exenciones. Así, por ejemplo, la crisis económica sufrida en España entre los años 2008 a 2014 implicó la supresión de la exención del IRPF de los premios de Lotería Nacional y la eliminación del régimen fiscal especial aplicable a los impatriados.

3.2. CALIFICACIÓN

La calificación supone una actividad administrativa tendente a la determinación de la verdadera naturaleza jurídica de un acto, hecho o negocio con arreglo a lo dispuesto en la norma jurídica.

La calificación implica la atribución de una determinada significación jurídica a los hechos y elementos fácticos del tributo según lo dispuesto por esa norma.

Se excluyen de la calificación la utilización de criterios economicistas y extrajurídicos.

Se regula en el artículo 13 LGT:

Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez.

El precepto sigue el criterio mantenido por la célebre STS de 8 de marzo de 1957, según la cual *los contratos son lo que son y no lo que las partes dicen que son*.

Ejemplos de calificación de normas tributarias serían:

- a) Conceptuación de rentas obtenidas por una empresa individual como rendimientos de la actividad económica, o rendimientos del trabajo.
- b) Consideración de las rentas percibidas por la transmisión por venta de títulos valores como ganancias o pérdidas patrimoniales, o como rendimientos del capital mobiliario.

Ello interesa a efectos de aplicar o no distintos gastos fiscalmente deducibles o diferentes tipos de gravamen.

La calificación es una importante potestad o instrumento que el legislador atribuye a la Admón. tributaria (de manera casi ilimitada), a través de la cual podrá reconducir a su verdadera naturaleza jurídica los actos o negocios jurídicos en los que aprecie la existencia de fraude de ley tributaria o de simulación.

En sentencia de 22 de marzo de 2012, el TS declaró que es a la Admón. tributaria a quien corresponde la potestad de calificación del hecho imponible, pero [...] *eso sí, sometida a la fiscalización de la jurisdicción contencioso-administrativa.*

Pero, es obvio, que para recalificar una operación, lo primero de todo es que la Admón. acredite la existencia clara y contundente de conflicto en la aplicación de la norma tributaria o de simulación, lo que implicará la invalidez de los actos o negocios jurídicos inicialmente realizados por las partes.

3.3. INTEGRACIÓN-PROHIBICIÓN DE LA ANALOGÍA

La *interpretación* sirve para conocer lo que el legislador ha pensado, y la *integración* para conocer lo que habría pensado (CARNELUTTI).

La *integración* es el proceso lógico mediante el que se trata de determinar cuál hubiera sido la voluntad del legislador si hubiera previsto una situación que no ha tenido en consideración.

La integración aplicada al ámbito tributario resulta muy peligrosa, en tanto que transgrede el *principio de legalidad* y el *principio de seguridad jurídica*.

Pues bien, la *analogía* es una forma de integración de las normas.

El artículo 14 LGT dispone:

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.

El principio de legalidad y el principio de seguridad jurídica impiden que se exija un tributo a partir de la analogía. El tributo nace de la ley. La

obligación tributaria es una obligación *ex lege*, por lo que no podría aplicarse la analogía para todos los elementos esenciales del tributo.

Por ejemplo, la STJCE de 9 de junio de 1993 que negó la aplicación por analogía de unas exenciones a los organismos autónomos de las CCAA, cuando la ley sólo las reconocía para el Estado y sus propios organismos autónomos.

4. ECONOMÍA DE OPCIÓN, CONFLICTO EN LA APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA (FRAUDE DE LEY) Y SIMULACIÓN

4.1. INTRODUCCIÓN

La distinción entre la economía de opción, el fraude de ley y la simulación resulta fundamental en un sistema tributario que se ordena y rige por los *principios de generalidad, justicia, capacidad económica e igualdad*. Al fin y al cabo diferenciar estas figuras implica marcar nítidamente la separación entre lo que constituye una conducta ilícita (por vulnerar los principios antedichos) de lo que es una conducta lícita.

En aras de alcanzar una seguridad jurídica plena, interesa sobremane- ra deslindar unas de otras. Por ello, las «reglas de juego» a seguir por el obligado tributario y la Administración tributaria en el desenvolvimiento de la relación jurídico tributaria han de ser muy claras, de modo que el administrado sepa exactamente a qué atenerse.

Otra cuestión a tener muy en cuenta es que resulta indudable que según la realidad social y económica de cada momento, los órganos administrativos de comprobación-investigación y revisión tributaria, así como los Tribunales de Justicia realizan una aplicación (vía interpretación —art. 12 LGT— y calificación —art. 13 LGT—) más o menos estricta, rígida o, en ocasiones, atenuada y laxa de la norma tributaria y de cada uno de los conceptos que se van a analizar.

4.2. ECONOMÍA DE OPCIÓN

Se entiende por *economía de opción* (expresión acuñada por don José LARRAZ, a la sazón, ministro de Hacienda en la posguerra civil española)

la elección de entre aquellas conductas que las propias leyes tributarias, de manera expresa o tácita, ponen a disposición de los contribuyentes con la finalidad primordial de lograr un ahorro fiscal máximo.

También se puede definir la economía de opción como el encaje o acomodación de la actuación jurídica del obligado tributario en aquella alternativa negocial u operacional que le resulte menos gravosa de entre las posibles que ofrece el ordenamiento jurídico tributario.

Con la *economía de opción*, el negocio realizado es transparente, legítimo, abierto y coincide con el propósito real de quienes intervienen en él. No se da fraude alguno a la Ley tributaria, ya que el sujeto se ampara en una norma perfectamente aplicable al caso concreto y constituye una opción legítima y lícita, ofrecida por el propio ordenamiento. No se deforma el negocio jurídico, ni se transgrede el espíritu de la norma tributaria.

Se trata, pues, de una planificación fiscal totalmente lícita, de absoluta libertad entre las alternativas posibles.

En su sentencia de 3 de octubre de 1997, la Audiencia Nacional legitimó la economía de opción al afirmar que «la elección de una determinada operación financiera o mecanismo de inversión entre el elenco de los admitidos por el Derecho con la intención de buscar un determinado trato fiscal no conlleva [por sí misma] ningún inconveniente respecto de la naturaleza jurídica del negocio realizado».

La STS de 2 de noviembre de 2002 (Ar. 2003, 1025) ofrece una noción acertada de la economía de opción, a saber: [...] *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 la que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal, y ello, aunque las formas contractuales escogidas no sean habituales, normales o tradicionales.*

Según la STS de 28 de junio de 2006, la economía de opción constituye «la expresión de libertad privada de elegir entre negocios jurídicos y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento tributario, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento último en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo del respeto a los derechos de la personalidad».

En el mismo sentido se manifiestan las SSTS de 23 de febrero y de 15 de marzo de 2012 (RJ 2012/4227 y 4802).

No obstante, en sentencia de 30 de mayo de 2011, el TS declaró que «En la economía de opción se elige lícitamente entre diversas alternativas

jurídicas en función de su menor carga fiscal, pero no sólo en función de esta consideración fiscal, ya que *ha de concurrir otro efecto jurídico o económico relevante*».

Para el Alto Tribunal, la economía de opción presenta varias dimensiones que la definen positivamente:

— *La «economía de opción» tiene diversos contenidos.* [1.º] 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. [2.º] 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 aplicable.* Y [3.º], por último, el contenido integrado por los *supuestos en los que las alternativas aparecen de modo implícito en la norma.*

Pero, a continuación, el TS delimita la frontera que separa la economía de opción de la burda *elusión tributaria*:

[...] *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.*

— *La economía de opción termina donde empieza la elusión tributaria.* De modo que si la economía de opción se basa en las posibilidades derivadas de la libre configuración negocial, que abarca la facultad de celebrar negocios con la finalidad de obtener una ventaja o ahorro fiscal, es necesario, como señala la jurisprudencia, evitar que esa libertad de configuración suponga desvirtuar la correcta y natural aplicación de las normas tributarias. 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 *«deformación»* de otro negocio, gravado o más gravado, con la idea de sustraerse a la regulación tributaria normal.

Y esa difusa y sutil frontera entre la economía de opción y la elusión impositiva queda marcada, según la misma sentencia del TS, por el llamado *motivo económico válido*:

Página 159:

b) Tributación por IRPF de una actividad económica desarrollada por una persona física bien por el régimen de estimación directa de la base imponible (ingresos-gastos), o bien por el régimen de estimación objetiva (no se tributa por los rendimientos realmente percibidos, sino que se realiza un cálculo estimativo, aproximativo, implicando menos deberes formales), siempre que se cumplan los requisitos y límites subjetivos y objetivos (de actividad económica y cuantitativos) que fija la normativa aplicable.

c) Tributación individual o tributación conjunta en el IRPF siempre que se forme parte de una unidad familiar.

4.3. FRAUDE DE LEY

A) *aclaración terminológica*

Según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua *eludir* significa «Esquivar una dificultad, un problema o evitar algo con astucia o maña».

La expresión *elusión impositiva* es aplicable para referirse a la figura del *fraude de ley tributaria* o *conflicto en la aplicación de la norma*, términos estos que, en nuestra opinión, son perfectamente equivalentes (aunque no comparten este mismo criterio una porción de la doctrina científica y de la jurisprudencia).

La *elusión impositiva* es un mecanismo para lograr directamente la no tributación o bien un ahorro o ventaja fiscal, aprovechando la existencia de vacíos legales, o la aplicación de una norma más favorable, con previsión de beneficios fiscales varios.

La elusión fiscal hace referencia a la conducta del contribuyente que busca evitar el pago de impuestos utilizando para ello estrategias o resquicios permitidos por la propia ley o por los espacios jurídicos vacíos de ésta. La elusión no es estrictamente ilegal puesto que no se transgrede la ley, se bordea. En la elusión impositiva no hay transgresión directa de la norma jurídica. Sólo se fuerza la norma mediante una interpretación muy extensiva, lo que se facilita por una ley ambigua o con lagunas. En la elusión fiscal hay una conducta discrecional en tanto que se opta entre varias al-

ternativas legales, acercándose a la planificación fiscal, en ejercicio de una legítima economía de opción.

El profesor GARCÍA NOVOA entiende que la esencia de la elusión sería la búsqueda a través de instrumentos lícitos, de fórmulas negociales menos onerosas desde el punto de vista fiscal, a través normalmente de la elección de alternativas transaccionales, provocando una evitación o reducción del tributo.

Página 162:

del mismo cuerpo legal advierte que «la Ley no ampara el abuso del Derecho o el ejercicio antisocial del mismo».

El profesor DE CASTRO definió el *fraude de ley* como 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.

El conflicto en la aplicación de la norma tributaria (y también la simulación) constituyen cláusulas anti-abuso que se fundamentan en categorías jurídicas acuñadas por el Derecho Privado.

En el ámbito tributario, el *fraude de ley* (actualmente denominado *conflicto en la aplicación de la norma* por el art. 15 LGT 2003, precepto inspirado en la *Ordenanza Tributaria Alemana —Abgabenordnung—*) se puede definir como el resultado contrario a una norma tributaria producido por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo de una ley tributaria dictada con una finalidad diferente de la perseguida por los interesados.

Se trata de una figura del Derecho Civil que opera también en el ámbito tributario como *cláusula general antielusiva*.

El artículo 15.1 LGT define el *conflicto en la aplicación de la norma tributaria* del siguiente modo:

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.

Como ha señalado reiteradamente la jurisprudencia del TS, la nueva regulación del fraude de ley previsto en el artículo 15 de la vigente LGT bajo la denominación de *conflicto en la aplicación de la norma tributaria*, aun con perfiles nuevos, no se presenta como una institución esencialmente distinta a la manera en que fue configurada jurisprudencial y doctrinalmente, siguiendo claramente la regulación prevista en la Ordenanza Tributaria alemana.

Se estima que el fraude fiscal en España ha alcanzado en torno al 25 por 100 del PIB.

El TS, en sentencia de 29 de enero de 2004, declaró:

El fraude de ley es una forma de «ilícito atípico», en la que asimismo se busca crear una apariencia, que aquí es la de conformidad del acto con una norma («de cobertura»), para hacer que pueda pasar desapercibida la colisión del mismo con otra u otras normas defraudadas que, por su carácter imperativo, tendrían que haber sido observadas. El negocio fraudulento, como concreción de la doctrina de Ley a que alude el artículo 6.4 del Código Civil, supone la existencia de un negocio jurídico utilizado por las partes buscando la cobertura o amparándose en la norma que regula tal negocio y protege el resultado normal del mismo (ley de cobertura) con el propósito de conseguir, no tanto ese fin normal del negocio jurídico elegido, como oblicuamente un resultado o fin ulterior distinto que persigue una norma imperativa (ley defraudada) (FD 3.º).

Páginas 170, 171, 172 y 173:

G) *doctrina de la audiencia nacional sobre el fraude de ley*

A continuación, a título de ejemplo y con la finalidad de aclarar los conceptos expuestos, se expone una síntesis de la doctrina emanada de la Sala 3.^a, de lo contencioso-administrativo de la AN, sobre el fraude de ley en el ámbito tributario, con una breve exposición de los antecedentes de hecho y los razonamientos jurídicos de cada una de las sentencias destacadas.

1.º Sentencia AN de 1 de marzo de 2007 (ROJ 1570/2007, Recurso n.º 1044/2003, Sección 2.^a, Ponente D. Francisco José Navarro Sanchís).

En esta sentencia, la AN consideró que el fraude puede ser utilizado no solo para evitar la sujeción al impuesto, sino también para evitar una mayor carga tributaria.

2.º *Sentencia AN de 7 de febrero de 2013* (rec. JUR Aranzadi 2013/54770). Se trataba de entidades españolas pertenecientes a un grupo societario español que recibieron préstamos de la matriz y otras sociedades del grupo multinacional para la creación de una filial en los EEUU y para la constitución de un subgrupo español.

Las participaciones sobre esta compañía participada fueron transmitidas más tarde a otras entidades del grupo.

La AN entiende que los gastos financieros de estos préstamos¹, las pérdidas por enajenación de las participaciones, la amortización del fondo de comercio puesto de manifiesto en la adquisición de las entidades del subgrupo y la provisión por depreciación de valores mobiliarios NO son *deducibles* fiscalmente, dado que se trata de *operaciones sin sentido económico para el grupo*, que no representan una inversión efectiva, sino mero y simple intercambio de participaciones dentro del grupo.

1 Es preciso advertir que el RD-Ley 12/2012, de 30 de marzo, *por el que se introducen diversas medidas tributarias y administrativas dirigidas a la reducción del déficit público*, introdujo la letra h) en el artículo 14.1 LIS, en virtud del cual *no se admiten como gasto fiscalmente deducible los gastos financieros derivados de deudas con entidades del grupo* destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios de cualquier tipo de entidades, *salvo que el sujeto pasivo acredite la existencia de motivos económicos válidos para la realización de dichas operaciones*.

La AN considera que *las operaciones han sido ejecutadas en fraude de ley*. Se razona que ha existido un mecanismo artificioso con fines fiscales que generan resultados contables meramente aparentes. No ha habido una violación directa del ordenamiento jurídico tributario, sino la utilización de las normas tributarias de una forma que no se corresponde con su espíritu. El grupo societario fiscal español no tributó en España por los beneficios reales obtenidos.

En su sentencia, la AN entiende que es de aplicación —al caso enjuiciado— la norma anti abuso del derogado artículo 96.2 LIS2 que trata de evitar que los contribuyentes se acojan al *régimen fiscal especial del Impuesto sobre Sociedades de las escisiones, aportaciones de activos, canje de valores y cambio de domicilio social de una Sociedad Europea o una Sociedad Cooperativa Europea de un Estado miembro a otro de la Unión Europea* (Capítulo VIII arts. 83 a 96 LIS) sin que concorra motivo económico válido (por ejemplo, la *reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación*) con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, incurriendo en *fraude* fiscal.

3.º *Sentencia AN de 21 de febrero de 2013* (rec. JUR Aranzadi 2013/85130). La AN considera en esta resolución que *NO son fiscalmente deducibles los gastos financieros* derivados de los pasivos contraídos por la entidad *holding* frente a la matriz del grupo multinacional radicada en Luxemburgo para la adquisición del 100 por 100 del capital de la sociedad operativa en España. La AN entiende que *las operaciones no tienen sentido*

2 El artículo 96.2 del derogado Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (vigente hasta el 1 de enero de 2015 en que entró en vigor la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) disponía:

«No se aplicará el régimen establecido en el presente capítulo cuando la operación realizada tenga como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. En particular, el régimen no se aplicará cuando la operación no se efectúe por motivos económicos válidos, tales como la reestructuración o la racionalización de las actividades de las entidades que participan en la operación, sino con la mera finalidad de conseguir una ventaja fiscal.

En los términos previstos en los artículos 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, los interesados podrán formular consultas a la Administración Tributaria sobre la aplicación y cumplimiento de este requisito en operaciones concretas, cuya contestación tendrá carácter vinculante para la aplicación del régimen especial del presente capítulo en éste y cualesquiera otros tributos.»

económico o empresarial para el grupo, fuera de las ventajas fiscales, sino que se trata de un *simple intercambio de participaciones dentro del grupo*.

En el asunto enjuiciado, una *sociedad holding* recién constituida en España *adquiere de su matriz en Luxemburgo la totalidad de las acciones de la operativa en España* aplazando la totalidad del pago del precio. Con posterioridad, una parte de la deuda se convierte en préstamo participativo.

Frente a la aplicación de la *figura del fraude de ley tributaria* la recurrente alega que serían aplicables las normas de subcapitalización (antiguo art. 20 LIS, en su redacción anterior al RD-Ley 20/2012, de 13 de julio, de *medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad*) y de operaciones vinculadas (art. 16 LIS). Para la AN, no se trata de un problema de precios de transferencia. La norma de subcapitalización parte del supuesto de que las necesidades de financiación son reales. Se rechazan también las alegaciones de vulneración del Derecho Comunitario, de los convenios de doble imposición y de la libertad de establecimiento, libre circulación y principio de confianza legítima. No hay contradicción por el hecho de que se acepte la tributación de los intereses por el IRNR, en tanto que no se niega por la AN la realidad del pago de los intereses.

4.º *Sentencia AN de 7 de noviembre de 2013* (rec. JUR Aranzadi 2014/131). La operativa enjuiciada consistió en el intercambio de participaciones dentro de un mismo grupo societario con el consiguiente endeudamiento intragrupo. Para la AN no son fiscalmente deducibles los gastos financieros realizados, ya que la operación carece de sentido económico sustancial, a parte de las ventajas fiscales obtenidas. Únicamente se modifica la cabecera del grupo. La tributación de los ingresos financieros por la entidad no residente ha sido nula o muy escasa.

Por consiguiente, la AN sentenció que las operaciones de concentración empresarial y compra de participaciones entre entidades del grupo tuvo como objetivo único minorar la carga fiscal del grupo mediante la incorporación en la base imponible de la carga financiera contraída en la adquisición de participaciones y la amortización de un fondo de comercio generado por las mismas. En definitiva, la operación carece de sentido económico.

Respecto a la deducibilidad fiscal de la amortización del inmovilizado material (en particular, el fondo de comercio), la AN considera que el fon-

do de comercio resultante de una compra de participaciones dentro del grupo genera una amortización artificial del mismo.

Por todo lo anterior, la AN entiende que se incurrió en *fraude de ley*.

5.º *Sentencia AN de 14 de noviembre de 2013 (rec. JUR Aranzadi 2013/364897)*. En este asunto se enjuiciaba la transmisión de acciones de una sociedad del grupo con endeudamiento intragrupo. Así, *en 2001 la matriz holandesa transfirió a la filial española el 100 por 100 de la entidad holandesa operativa. Además, la entidad española recibió —a través de un centro de coordinación belga del grupo— un préstamo para hacer frente a la compra de las acciones.*

Así las cosas, la AEAT dictó Acuerdo de declaración de fraude de ley. Se trataba de unos gastos financieros soportados por una entidad en 2001 para la adquisición de las acciones de otra sociedad, siendo operaciones realizadas dentro del propio grupo: una sociedad del grupo compró a otra sociedad del mismo grupo unas acciones y esa operación se financia con fondos procedentes de otra empresa del propio grupo, su matriz, generando importantes gastos financieros.

La AN reafirmó la no deducibilidad de los gastos financieros correspondientes a tales operaciones intragrupo, dado que en la operativa realizada *no existe motivación económica* distinta de la meramente fiscal. Se trata de una recolocación formal de carteras en el seno del grupo sin eficacia patrimonial y el endeudamiento intragrupo no es sino la colocación de activos y pasivos en la entidad española con el fin de reducir la tributación en España.

En su resolución, el Tribunal estima la concurrencia en la operativa descrita de los elementos y rasgos propios del *fraude de ley*: empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas; finalidad puramente fiscal; y consecución de un efecto fiscal equivalente a la realización del hecho imponible cuya tributación se quiere evitar.

H) *Normativa comunitaria y doctrina del TJUE sobre el fraude de ley tributaria*

1. Normativa comunitaria sobre el fraude de ley tributaria.

Hay que destacar al respecto la Recomendación (UE) 2016/136 de la Comisión, de 28 de enero de 2016, sobre la *aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales*.

Y también 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*.

Esta *Directiva* va dirigida a contrarrestar las prácticas elusivas que se producen en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En concreto, su artículo 6 dispone:

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*.

2. Doctrina del TJUE sobre el fraude de ley tributaria.

El Tribunal de Luxemburgo reconoce la existencia de un *principio general de prohibición del abuso del Derecho*, de modo que el Derecho Comunitario no puede ser alegado de forma fraudulenta (STJUE, asunto *Centros*, C-212/97).

El Derecho de la UE dispone de mecanismos de reacción contra dicho abuso (STJUE de 14 de diciembre de 2000, asunto *Emsland-Starke*, C-110/99, Rec. 2000 I-11569).

Las normas del Derecho Comunitario no pueden ser objeto de abuso. Si éste se produce, el mismo ordenamiento de la UE dispone de técnicas que tratan de impedirlo, si bien corresponde a los jueces nacionales su aplicación. Será preciso verificar en cada caso el objeto y el contenido de cada una de las libertades fundamentales comunitarias que se han podido transgredir, para así delimitar su utilización correcta frente al abuso cometido.

Páginas 176 y 177:

cido por aquélla— a otra sociedad establecida en los EEUU. A su vez, esta mercantil cedió tales derechos a una sociedad italiana mientras se reservaba el derecho de voto en manos de la nuda propietaria (esto es, la sociedad matriz norteamericana).

La cesión de usufructo en favor de la sociedad italiana beneficiaria fue considerada por la Administración Tributaria italiana como ficticia. Además, entendió también que los dividendos distribuidos por la filial italiana a la matriz estadounidense se habían obtenido, en realidad, por la compañía americana, no residente. En consecuencia, resultaba obligatorio aplicar la retención a las mercantiles no residentes, retención superior a la que se practicó a las entidades residentes.

Finalmente, la Administración Tributaria de Italia imputó a la sociedad filial italiana la responsabilidad por la aplicación incorrecta de las retenciones impositivas, reclamándole el pago de las cantidades dejadas de retener, más las sanciones e intereses devengados.

4.4. SIMULACIÓN

A) *Concepto*

Es una institución del Derecho Civil (art. 1.276 Código Civil) que opera también en el ámbito tributario como *cláusula general antiehusiva*.

Así lo ha reconocido la Audiencia Provincial de Madrid en sentencia 672/2019, de 25 de noviembre de 2019 (asunto Xabi Alonso):

[...] aunque nos hallamos —ahora— en un ámbito jurídico público, *la simulación es una figura surgida en el Derecho Civil* y perfilada por la jurisprudencia de ese orden jurisdiccional y por la doctrina científica, que han creado un cuerpo doctrinal completo en relación con su concepto, las dos formas en que puede presentarse (absoluta y relativa) y las consecuencias jurídicas que deben anudarse a la misma (FJ 2).

La simulación implica un negocio basado en una mera apariencia de realidad. Es decir, un negocio sin causa.

La simulación supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta subyacente o que ocul-

ta la inexistencia del acto o del negocio jurídico (*STS de 30 de mayo de 2011*).

Como ha declarado reiteradamente el TS *la esencia de la simulación radica en la divergencia entre la causa real y la declarada* (por todas, consúltese la *STS de 11 de marzo de 2013*).

La simulación implica la divergencia entre lo realizado y lo manifestado, en cuanto existe una clara y evidente discordancia entre la voluntad declarada por las partes y su voluntad interna.

En la *simulación* no hay negocio jurídico efectivamente querido por las partes, mientras que en el *fraude de ley tributaria*, las partes sí que quieren la existencia del negocio celebrado.

Actualmente, la Administración tributaria tiende a considerar la aplicación de la figura de la simulación, más que la del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Quizá de manera excesiva y casi-automática.

Los *cuatro elementos esenciales* que caracterizan *toda operación simulada* (*STS 5294/2016*, de 13 de diciembre) son:

1.º La *existencia de un acuerdo o convenio simulatorio*, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.

2.º El *motivo o causa del encubrimiento*, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa). Este motivo que ha conducido a la realización de las operaciones puede consistir en un ahorro fiscal.

3.º El *negocio simulado*, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que se ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso que no existe.

4.º El *negocio disimulado* en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir.

B) *Clases*

La simulación puede ser *absoluta* o *relativa*.

— *Simulación absoluta*. La simulación *absoluta* se produce cuando «tras la apariencia creada no existe causa alguna». En la simulación absoluta se finge o simula la celebración de un negocio inexistente que no oculta o disimula ningún otro. Tras la apariencia, no hay realmente ningún negocio. No existe ninguno de los elementos esenciales de los actos o negocios jurídicos que se celebran (causa, objeto y consentimiento).

Ejemplos de simulación absoluta: Se simula la celebración de una compraventa con el fin de emitir una factura tan falsa como el negocio que se simula. El negocio sería nulo (con posible imposición de sanción tributaria).

Páginas 180 y 181:

2.º La declaración de simulación en el acto de liquidación correspondiente tendrá sólo efectos tributarios, no tendrá efectos jurídico privados (art. 16.2 LGT).

Por ejemplo, la declaración de simulación dictada por la Administración Tributaria no serviría para modificar una inscripción registral realizada a partir de un contrato simulado.

3.º En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, se impondrá la sanción que corresponda (art. 16.3 LGT).

En el Derecho comparado se han ideado diversas cláusulas o mecanismos técnicos antielusivos frente a las operaciones simuladas, tendentes a prevalecer la realidad frente a la apariencia. Así, en el *Derecho alemán* el parágrafo 117 del *Bürgerliches Gesetzbuch* establece que en los supuestos de simulación, (*Scheingeschäft*), se tendrá en consideración el negocio disimulado (*verdeckte Geschäft*). En el *Derecho anglosajón* se aplica la doctrina del *levantamiento del velo* (*to lift the veil*), que facilita la descubrir la realidad subyacente de una persona jurídica —*disregard of legal entity*— en el caso de abuso en el uso de la figura societaria con ausencia de causa.

En definitiva, en los ordenamientos jurídicos referidos, se hace predominar una realidad jurídica (la auténtica o verdaderamente realizada) frente a otra realidad jurídica (la simulada o aparentada).

D) *Prueba*

La aportación de una prueba suficiente es determinante para acreditar la existencia de simulación.

Así, en sentencia de 22 de febrero de 2010, el TS declaró que «para apreciar la existencia de un negocio simulado debe probarse suficientemente la simulación; esto es, los elementos integrantes de su concepto: declaración deliberadamente disconforme con la auténtica voluntad de las partes y finalidad de ocultación a terceros, en este caso a la Administración Tributaria».

Conforme a lo dispuesto en el artículo 105 y siguientes LGT, la carga de la prueba de la simulación corresponde a quien afirma los hechos constitutivos de la misma. En consecuencia, es la Administración Tributaria

que la alega la que deberá acreditar suficientemente la concurrencia de la *causa simulandi* en el negocio jurídico de que se trate.

Para ello, la Administración Tributaria acude con frecuencia a las *presunciones*, elemento probatorio admitido expresamente por la jurisprudencia a estos efectos. La prueba de presunciones (art. 108 LGT) se construye sobre la base de un conjunto de indicios, que aun cuando puedan no resultar de trascendencia si se aprecian de manera separada (o incluso, a veces, puedan ser ambiguos y confusos) no obstante, en su conjunto y respecto al contexto, a los hechos acaecidos y a la realidad enjuiciada, son «reveladores de la actuación simulatoria» (STS de 11 de febrero de 2005).

Además, la prueba basada en las presunciones «no sólo son idóneas, sino que son, incluso, necesarias y, a veces, imprescindibles cuando se trata de acreditar la simulación, especialmente en lo que se refiere al elemento subjetivo que la integra» (STS de 17 de mayo de 2010).

Al respecto interesa destacar el *Informe aclaratorio de 11 de marzo de 2011* emitido por la *Subdirección General de Ordenación Legal y Asistencia Jurídica de la AEAT* en relación con un *Informe* anterior de fecha 6 de abril de 2006 sobre *deducibilidad de los gastos financieros contraídos para la financiación de adquisiciones de sociedades del grupo*.

Pues bien, en aquel Informe se afirma:

La finalidad de esta nota es poner de manifiesto que nada impide, y por supuesto nuestro informe no lo hace, que *cuando el análisis individualizado de las pruebas recabadas* en el curso de una comprobación que se documenten en cada concreto expediente *permita cuestionar también la propia realidad de las operaciones examinadas*, y probar que, al margen de puras apariencias formales, las mismas no han existido y que obedezcan a una simple planificación consciente y deliberada en perjuicio del fisco español, *la inspección debe considerar la existencia de simulación y regularizar con sanción o remitir las actuaciones al Ministerio Fiscal*, según el importe de la cuantía defraudada y de las otras circunstancias concurrentes.

A estos efectos, ya se han producido casos recientes de remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal.

E) *Recalificación nominal o «simulación de baja intensidad»*

Actualmente, la AEAT (respaldada por cierta jurisprudencia) ignora los hechos imponibles realizados y grava la realidad supuestamente ocul-

tada por el negocio que se acordó entre las partes, mediante las facultades de calificación (o, mejor, de *recalificación*) que le atribuye el artículo 13 LGT ya estudiado.

Tan es así, que no resulta exagerado considerar la existencia de una extralimitación de la Administración tributaria a la hora de acudir al fraude de ley tributaria o a la simulación. La reiteración de este modo de actuar de los órganos administrativos provoca incertidumbre en los obligados tributarios respecto a su conformidad a Derecho.

De un lado, hay quien considera que la utilización de la calificación (esto es, el mecanismo por el que se tiene en cuenta la verdadera naturaleza de los hechos o negocios jurídicos, para entender finalmente que se ha realizado un negocio distinto al declarado por las partes) constituye una *recalificación puramente nominal* o estricta.

No obstante, la recalificación (por muy nominal que sea) implicaría gravar un negocio distinto al efectuado y declarado formalmente por el contribuyente. Esto es, con la recalificación nominal se posibilita que la Administración tributaria rechace, eliminándola, la denominación atribuida por las partes al acto o negocio jurídico realizado. Tal situación resulta, cuando menos, peligrosa, en un contexto de masificación de los tributos, en el que se deposita en los obligados tributarios la aplicación e interpretación de la ley y la cuantificación de las obligaciones tributarias.

Es decir, tal modo de proceder conduciría a una suerte de declaración de una simulación edulcorada, a la que el Profesor García Novoa denomina *simulación de baja intensidad*. Pero, en cualquier caso, sea como fuere, se llegaría a determinar, al fin y al cabo, la existencia de una simulación, con las consecuencias ya analizadas.

El TS en sentencia de 30 de abril de 1994 declaró que el fundamento de que la *recalificación nominal* sea la única técnica a emplear por la Administración liquidadora sería impedir que las partes utilicen términos, palabras o expresiones que intenten desnaturalizar el negocio realmente celebrado, con el solo objetivo de lograr una tributación más favorable.

La utilización de la calificación y no la simulación se justifica en ocasiones en que, la existencia de una simulación exige la concurrencia de falsedad, de modo que el negocio simulado tendería que ser siempre un negocio falso. Así, para la STS de 30 de mayo de 2011, crear una *realidad jurídica aparente (sic)* se asemeja a una *ocultación equivalente a falsedad o engaño*.

Esto es, lo que se pretende advertir es que el instrumento de la calificación previsto en el artículo 13 LGT puede conducir —indirectamente, pero con mayor facilidad— a la apreciación de una simulación.

No obstante, en puridad jurídica, la simulación relativa puede recaer sobre la causa como uno de los elementos esenciales del negocio. Sería perfectamente factible que, en verdad, el negocio simulado se realice, simulándose el *fin típico del mismo*. Verbigracia, se produce una auténtica constitución y posterior disolución de una entidad, aunque la misma se instrumenta para conseguir un fin impropio del contrato de sociedad, cual es la transmisión de un bien inmueble. De ahí que no sea de recibo la explicación de que no existe simulación debido a que no se da falsedad, y que por esa razón podría *recalificarse la operación*.

Este modo de proceder de nuestros órganos administrativos tributarios liquidadores conduce a que no resulte exagerado afirmar que la Admón. abusa del recurso a la simulación y que confunde la *causa simultaionis* con los motivos. De ahí que, con demasiada frecuencia la *AEAT considera la existencia de simulación cuando solo hay ausencia de motivo económico válido*. Como afirma el Prof. García Novoa, resulta evidente que la razón económica del negocio celebrado se corresponde con el motivo, y no con la causa, la cual no puede ser intervenida o reconducida a través de la técnica de la simulación.

Son muchos los supuestos en los que la Admón. tributaria ha confundido la causa con los motivos. Es el caso de sociedades profesionales interpuestas para obtener rendimientos derivados de la actividad económica profesional. Al respecto, el Auto del TS de 10 de mayo de 2018 admitió a trámite el recurso de casación núm. 6108/2017 en el que se plantea si [...] *se puede calificar las relaciones existentes entre el despacho RyCA, las sociedades que prestan los servicios jurídicos para éste y los socios personas físicas titulares de las mismas, como un supuesto de simulación con fines de elusión fiscal*.

Así, también las llamadas *leveraged buyouts* o compras apalancadas, consideradas por la Administración tributaria como un supuesto de encubrimiento de la obtención de pasivos ficticios en operaciones de endeudamiento dentro de grupos societarios, con la única finalidad de obtener una mejor tributación.

En este sentido, la ya citada anteriormente SAN de 14 de noviembre de 2013, calificó a una operación como *recolocación formal de carteras dentro del grupo*, afirmando que *no existe motivación económica distinta de*

la meramente fiscal, concluyendo que se había producido un caso de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Las conocidas SSTs de 9 de febrero de 2015 (RJ 2015\903 y RJ 2015\902, Ponente D. Emilio Frías Ponce) declaran que verdaderamente lo que se perseguía mediante un préstamo de esta naturaleza era erosionar la base imponible de la sociedad prestataria, aumentando su pasivo, [...] *al mismo tiempo que se trasladan los intereses y los beneficios a otro país de baja, o en este caso nula tributación, sin otra razón económica o empresarial que lo justificara.* Y concluyen la concurrencia de un fraude de ley tributaria.

Con cierta frecuencia, la Administración tributaria acude a la recalificación para desvirtuar la naturaleza de negocios jurídicos efectuados por los contribuyentes. Así, la práctica seguida por ciertos clubes de fútbol de plantear un traspaso de un futbolista de su plantilla por la cuantía de la cláusula de rescisión. En verdad, la operación realmente realizada consiste en una rescisión por parte del jugador de su contrato con el club anterior, en los términos facultados por el artículo 16 RD 1006/1985, por el que se regula la relación laboral especial de los deportistas profesionales³.

Esta práctica se seguía a menudo por los clubs deportivos y los jugadores de fútbol dado que para la Administración tributaria, el importe entregado al futbolista por su club de destino para abonar la cláusula de rescisión se consideraba un rendimiento de trabajo sometido a retención. Esto es, se formalizaba como traspaso una operación que en la voluntad de las partes contratantes (club y jugador) no lo era así, sino una rescisión del contrato previo y que la AEAT recalificaba, sin entender que se trataba de una simulación.

Pero esta situación irregular cambió al aparecer la nueva doctrina de la DGT en la Consulta V3375-16, de 18 de julio de 2016. Así, la calificación de ese importe como rendimiento de trabajo no se mantenía, en tanto que el futbolista la obtenía de un club deportivo con el que aún no había cerrado una relación laboral formal. Según la consulta referida, la cuantía percibida del nuevo club por el jugador que va a desvincularse del club anterior, sería una ganancia patrimonial, pese a que provocaría seguidamente una pérdida de capital en la fecha en que la cantidad en cuestión se utiliza para pagar la cláusula de rescisión.

3 BOE n.º 153, de 27 de junio de 1985.

La denominada simulación *de baja intensidad* se ha apreciado también en la esfera del abono de retribuciones de una entidad a su socio o accionista. Así, en vez de realizar el pago de un dividendo auténtico, se emplea otro modo de compensar al socio. En concreto, mediante la devolución, directa o indirecta, de capital. La Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2019 consideró que en los supuestos de distribución de dividendos anteriores a una reducción de capital para la compensación de pérdidas, la cuantía del dividendo obtenido —hasta el tope de la cantidad de la reducción de capital previa— ha de definirse jurídicamente como una operación de *devolución indirecta de capital*, sin que pueda a efectos fiscales considerársele como un dividendo. De esta manera el alto tribunal económico-administrativo respalda la línea de actuación de la Administración tributaria de recalificar las operaciones de los contribuyentes, si considera que tales operativas son, en realidad, diferentes a lo que estos declaran ser.

El mismo escenario se produce con las transferencias de dinero de una cuenta o depósito bancario de titularidad exclusiva a una cuenta de titularidad indistinta con otra u otras personas. En este caso resulta frecuente que la Admón. tributaria califique esta operación como un puro préstamo o como una donación. Sin embargo, en contra de este criterio se expresó la Resolución del TEAC de 16 de septiembre de 2019, al considerar que la simple apertura de una cuenta corriente bancaria, en forma indistinta, a nombre de dos o más personas implica únicamente [...] *que cualesquiera de los titulares tendrá frente al banco depositario, facultades dispositivas del saldo que arroje la cuenta, pero no determina por sí sólo la existencia de un condominio que vendrá determinado únicamente por las relaciones internas y, más concretamente, por la propiedad originaria de los fondos o numerario de que se nutre dicha cuenta.*

En los conocidos como *despidos improcedentes pactados* también se puede advertir una voluntad inequívoca de recalificación. Es el caso de la Resolución del TEAC de 10 de julio de 2019 y la SAN de 3 de julio de 2019 (Rec. 144/2017). En esta sentencia se mantiene el criterio de que las cuantías obtenidas por el trabajador que abandona su puesto laboral no quedan exentas del IPRF, con el límite de 180.000 euros, conforme dispone el artículo 7.e) Ley 35/2006, IRPF, si, en verdad, ocultan una rescisión del contrato de trabajo por mutuo acuerdo, es decir, un despido pactado. La razón de tal argumentación es que no quedan exentas de dicho impuesto las indemnizaciones por despido o cese del trabajador *en la cuantía fijada en virtud de convenio, pacto o contrato.*

La AEAT recalifica estos despidos improcedentes pactados, conceptualizándolos como rescisiones por mutuo acuerdo, orillando su naturaleza de despido improcedente. Para ello, y en pleno ejercicio de su potestad recalificadora, la Administración parte de meros indicios, tales como la existencia de un acta donde la empresa recoge la necesidad de reducir gastos; la edad de los trabajadores próxima a la jubilación; la cuantificación de la indemnización que no tiene en cuenta el número de años trabajados; así como la inexistencia de elementos de litigiosidad, a saber, el reconocimiento de la improcedencia del despido. Este *modus operandi* fue respaldado por la SAN de 3 de julio de 2019, en la que confirma que la asignación de una condición o categoría tributaria concreta en la autoliquidación presentada por el obligado tributario *no obsta para que la Inspección pueda calificar el hecho imponible de acuerdo con su verdadera naturaleza*.

En la actualidad, para luchar contra el diseño de esquemas agresivos de planificación fiscal se olvidan las categorías jurídicas sólidamente asentadas durante décadas por la Teoría General del Derecho, fruto de la dogmática legislativa, jurisprudencial y de la doctrina científica.

Ese modo de proceder de la Administración tributaria, propio de un contexto post-BEPS (*como indica el Prof. García Novoa*), conduce a equiparar sin más —a través de la recalificación del art. 13 LGT— toda manifestación de economía de opción a una simulación *de baja intensidad*. *Y tal práctica administrativa resulta del todo extraña* a la tradición jurídica continental a la que pertenece nuestro ordenamiento jurídico tributario.