



Universidad Internacional de La Rioja  
Facultad de Derecho

Máster Universitario en Asesoría Fiscal

**La Elusión Fiscal en España y sus efectos  
en el sistema tributario**

Trabajo fin de estudio presentado por:	Daniel Da Silva García
Tipo de trabajo:	Trabajo de Investigación Teórica
Director/a:	David Prada Quirós
Fecha:	24/06/2024

## Resumen

Este trabajo analiza la elusión fiscal desde un punto de vista teórico, poniéndolo en contexto junto con términos como la evasión y otros que le rodean. A su vez, se hace referencia a la legislación que regula cada aspecto concreto en relación con la elusión y la evasión fiscal, tanto desde el punto de vista nacional como europeo. En el mismo se analizan diversos métodos de elusión y evasión, así como la forma en la que el ordenamiento jurídico hace frente a los mismos. Algunos de estos métodos, han tenido una gran relevancia en los últimos años y ya han sido solventados por parte del ordenamiento jurídico, mientras que otros como es el caso de los criptoactivos, son más novedosos, debiendo atenderse a su evolución práctica para comprobar su impacto y establecer formas para luchar contra el abuso de las disposiciones fiscales que esto supone.

**Palabras clave:** Fiscalidad, elusión, evasión, empresas.

## Abstract

This thesis analyses tax avoidance from a theoretical point of view, putting it into context, along with terms such as tax evasion and other terms related with it. In turn, a reference is made to the legislation regulating each specific aspect of tax avoidance and evasion, both from a national and European point of view. It analyses various methods of tax avoidance and evasion, as well as the way in which the legal system deals with them. Some of these methods have been highly relevant in recent years and have already been dealt with by the legal system, while others, such as crypto-assets, are newer, and their practical evolution must be monitored to check their impact and to establish ways of combating the abuse of tax provisions that this entails.

**Keywords:** Taxation, avoidance, evasion, business

## Índice de contenidos

1.	Introducción.....	5
1.1.	Justificación del tema elegido .....	5
1.2.	Problema y finalidad del trabajo .....	6
1.3.	Objetivos .....	6
2.	Marco teórico y desarrollo / Planteamiento del problema y resolución .....	8
2.1.	La Elusión Fiscal como práctica dentro del sistema tributario .....	8
2.1.1.	La delgada línea entre Elusión y Evasión Fiscal .....	8
2.1.2.	El ordenamiento español y europeo frente a la Elusión .....	16
2.2.	La aplicación real de estos métodos .....	28
2.2.1.	El uso de distintas formas de elusión: de grandes a pequeñas empresas .....	28
2.2.2.	El caso de las Big Tech .....	43
2.3.	Nuevos métodos de Elusión Fiscal .....	49
2.3.1.	El caso de las criptomonedas y los NFT .....	49
3.	Conclusiones .....	54
3.1.	Visión Crítica del Trabajo.....	55
3.2.	Propuestas y Recomendaciones.....	56
3.3.	Limitaciones y Amenazas .....	57
3.4.	Investigación Prospectiva.....	57
	Referencias bibliográficas .....	58
	Listado de abreviaturas.....	68
	Anexo A. Curva de Laffer .....	70

## 1. Introducción

### 1.1. Justificación del tema elegido

En la situación en la que nos encontramos actualmente en el mundo, y más concretamente en Europa y España, es esencial la conectividad global de los países para el avance social y económico. Esto afecta por consiguiente a todas las personas, ya sean físicas o jurídicas, dado que estas buscarán la mejor manera de avanzar económicamente. Lo anterior reviste de una gran importancia en el caso de las empresas, ya que les abre oportunidades en nuevos mercados, permitiéndoles alcanzar una extensión y un crecimiento nunca antes experimentado en la mayor parte de los casos.

No obstante, esto conlleva una serie de riesgos para los sistemas tributarios de los Estados, puesto que esta conectividad global abre la puerta a la existencia de determinadas estructuras empresariales, cuyo objetivo es eludir sus obligaciones fiscales y con ello, reducir su carga tributaria o evitarla por completo.

Entonces, *¿cómo afecta esto a los Estados como España?* Reduciendo la recaudación por parte de la Administración, con la consiguiente afectación presupuestaria provocada por esos menores ingresos. En las siguientes páginas se buscará analizar la situación de la economía española a este respecto, buscando con ello observar la respuesta del ordenamiento jurídico ante este tipo de fenómenos, y la forma en la que estos se siguen produciendo.

Es esencial afrontar esta situación desde el punto de vista de los Estados, ya que el gasto público y, derivado de esto, los servicios esenciales de cualquier Estado dependen del presupuesto estatal. Por tanto, a menor recaudación, menos servicios y peor calidad de los mismos. Por otra parte a través de este tipo de métodos para reducir la tributación, se está abriendo la puerta también al aprovechamiento de los mismos por organizaciones criminales para el blanqueo de capitales y para la evasión de impuestos, puesto que como se explicará posteriormente, la distinción entre la elusión y la evasión de impuestos, entre otras cosas, es en ocasiones muy difusa.

Se concluye con lo mencionado, que se busca clarificar determinados conceptos y situaciones con este trabajo de cara a la mejoría de esta situación tan controvertida en el ámbito

académico y práctico, además de identificar soluciones para la misma dentro de la práctica, la cual es fundamental para todo lo que engloba el Derecho, y más aún el Derecho Tributario.

## 1.2. Problema y finalidad del trabajo

Este trabajo se centra en examinar los distintos métodos existentes, en relación con la elusión fiscal y observar su aplicación práctica, así como su impacto en el sistema tributario. Con ello se concluirá si se está luchando de manera efectiva frente a este tipo de prácticas, o si por el contrario, existe una cierta pasividad o falta de concreción en las medidas adoptadas que permita que estos métodos sigan existiendo.

Para esto debe partirse de la definición de determinados conceptos básicos, tales como la propia elusión o la evasión de impuestos, así como de otros elementos que los rodean. Posteriormente se examinará la visión ofrecida, tanto doctrinal como jurisprudencialmente, de los métodos empleados para eludir la tributación por parte de las personas jurídicas, pero también de personas físicas que utilizan sociedades para minorar el pago de los tributos que les son inherentes.

Una vez realizado esto, se explorarán soluciones y mejoras de cara a una óptima recaudación por parte del sistema tributario. También se busca con este trabajo ofrecer una perspectiva adecuada acerca de este tipo de métodos, dirigida a evitar la criminalización realizada en ocasiones a los distintos sujetos que utilizan estas formas de elusión, puesto que es totalmente legítimo buscar la mejor manera de prosperar económicamente, ya sea en el caso de una persona física, como de una persona jurídica, aunque sea una gran corporación. Siempre y cuando no se esté cometiendo una conducta claramente delictiva y lesiva frente a otras personas, no existe nada malo en utilizar los resortes y posibilidades ofrecidos por el sistema para tributar menos.

## 1.3. Objetivos

Como objetivo general se busca plantear una serie de soluciones adecuadas para que las Administraciones reduzcan lo máximo posible la elusión fiscal, y con ello obtengan una tributación óptima sin dañar a las empresas, que son quienes crean riqueza en cualquier país.

Asimismo, se busca mejorar el entendimiento de este tipo de situaciones tan controvertidas para el público general.

Para esto, es necesario tomar en consideración tres objetivos específicos:

- Analizar detalladamente estos métodos desde un punto de vista doctrinal, así como jurisprudencial y práctico cuando sea posible.
- Revisar la utilización de estos métodos por los distintos actores económicos; desde las grandes empresas, en especial las conocidas como Big Tech, hasta pymes y personas físicas que utilizan sociedades para eludir fiscalmente.
- Ofrecer una explicación de métodos más modernos y recientes para eludir fiscalmente, como pueden ser las criptomonedas, los NFT, y cual es la perspectiva de futuro de los mismos, así como la reacción frente a ellos por parte de los Estados.

## 2. Marco teórico y desarrollo / Planteamiento del problema y resolución

### 2.1. La Elusión Fiscal como práctica dentro del sistema tributario

Para comenzar, dado el encaje que tiene en este contexto, se hace preciso mencionar la célebre frase que se le atribuye a uno de los padres fundadores de los Estados Unidos de América, que no es otro que Benjamin Franklin, quien se refirió a que «en este mundo solo hay dos cosas seguras: la muerte y pagar impuestos».

No obstante, los impuestos a pagar difieren entre personas, regiones y Estados. Esto hace que el enfoque con el que una persona hace frente a las cargas impositivas que se le imponen, sea distinto en cada caso, debiendo tenerse en cuenta las circunstancias particulares de cada sujeto para entender esa situación. En ocasiones, las circunstancias mencionadas pueden conducir a una elevada tributación a juicio de los contribuyentes, lo cual provoca que estos exploren diferentes vías para reducir su carga impositiva.

Lo anterior lleva consiguientemente a hablar de conceptos como elusión fiscal, evasión fiscal u otros conceptos relacionados con los mismos. A continuación, se abordará el significado de estos términos, viendo la dificultad existente de cara a definirlos.

#### 2.1.1. La delgada línea entre Elusión y Evasión Fiscal

Para comprender el significado de la elusión fiscal, se hace necesario acudir tanto a la jurisprudencia como a la doctrina, comparando su situación actual con la de otros términos para entender realmente de qué se trata, aunque como se ha hecho referencia previamente, revisten una cierta complejidad y consiguientemente, pueden definirse de forma diferente en cada caso.

Si se acude en primer lugar al Diccionario panhispánico del español jurídico de la RAE (2023), este ofrece una definición de elusión fiscal que consiste en que se trata de una «conducta orientada a impedir el nacimiento de una obligación tributaria, evitando que se produzca el

presupuesto de hecho legal de la misma»<sup>1</sup>. Por contraposición, la propia RAE define la evasión fiscal como un «incumplimiento culpable de la obligación tributaria válidamente surgida de la realización del hecho imponible». Atendiendo a dichas definiciones, puede interpretarse que la diferencia entre ambas viene dada por la realización del hecho imponible; es decir, en la elusión fiscal no existiría una obligación legal de tributar por lo que se encontraría al margen de la ley, mientras que en la evasión fiscal sí que existe esa obligación de tributar, surgida de la realización de un hecho imponible, pero que no se cumple de manera voluntaria.

Una definición más general es la ofrecida por el PARLAMENTO EUROPEO (2018), ya que define la elusión fiscal como el uso de «instrumentos legales para pagar la menor cantidad de impuestos posible, como transferir beneficios a un país donde los impuestos sean bajos o bien deducir pagos de intereses para préstamos con tasas de interés artificialmente elevadas». También ofrece una definición de evasión fiscal, afirmando que «se considera evasión o fraude fiscal aquellas prácticas ilegales para evitar pagar impuestos, como no declarar ganancias o usar vías para evitar pagar el IVA». Se vuelve a incidir aquí en el aspecto ilegal de la evasión fiscal, en contraposición a la elusión.

No obstante, GARCÍA NOVOA (2015, p. 38) afirma que la elusión fiscal debe dividirse en dos vertientes. La primera es la vertiente interna, que se «caracterizaba por la búsqueda de una ventaja fiscal mediante conductas abusivas, vulnerando la causa del negocio». La segunda es la vertiente internacional, sobre la que concluye que ha superado el concepto interno ya mencionado, evolucionando hacia un «aprovechamiento indebido de las diferencias de tributación derivadas de la aplicación de las ventajas fiscales previstas por otros estados diferentes del de residencia». Menciona con respecto a esta última definición ejemplos como paraísos fiscales, regímenes preferenciales o jurisdicciones no cooperantes. De cualquier modo, ambas vertientes comparten idéntico fondo, ya que puede deducirse que en los dos casos se busca minorar la tributación, aplicando la legalidad de un modo distinto para el que fue concebida. Esto podría considerarse un fraude de ley, aunque sobre ello se hará referencia más adelante.

---

<sup>1</sup> Esta misma definición es otorgada por GARCÍA NOVOA (2015), citando a HENSEL.

En una línea similar se pronuncia VÁZQUEZ TAÍN (2015, p. 95) al afirmar que la elusión fiscal consiste en el «aprovechamiento de los vacíos legales con el fin de evitar o minimizar el pago de impuestos». Añade el autor, citando una Recomendación de la COMISIÓN EUROPEA (2012), que en la práctica los términos elusión fiscal y planificación fiscal agresiva son utilizados como sinónimos, dado que están enormemente relacionados. La planificación fiscal agresiva consiste según la Comisión Europea, 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», citando como ejemplos de ello, las deducciones dobles y la doble no imposición (Recomendación L338/41). Sobre la evasión fiscal, el mismo VÁZQUEZ TAÍN (2015, p. 95), alude asimismo a una Comunicación de la COMISIÓN EUROPEA (2012), en la que se menciona lo siguiente:

*«El fraude fiscal es una forma de evasión de impuestos deliberada que, en general, es sancionable penalmente. El término incluye situaciones en las que se presentan deliberadamente declaraciones falsas o se entregan documentos falsos. En general, la evasión fiscal 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»* (Comunicación 351 final, p. 2).

En consecuencia, el autor parece ser favorable a las tesis formuladas por la Comisión Europea, diferenciando entre fraude fiscal, como un ámbito más específico de la evasión fiscal, y la propia evasión fiscal que sería considerada como una categoría general. Además, la definición ofrecida acerca de la planificación fiscal agresiva, coincide con las dos vertientes existentes en la elusión que enunciaba GARCÍA NOVOA (2015) y ya mencionadas con anterioridad. Sin embargo, el propio GARCÍA NOVOA (2015), en relación con la evasión fiscal, únicamente hace referencia al carácter ilícito de la misma, lo que la coloca fuera de la legalidad, diferenciándose así de la elusión. A su vez, puede apreciarse como el Parlamento Europeo no diferencia el fraude de la evasión, tal y como sí realiza la Comisión Europea, lo cual no hace más que demostrar la dificultad existente para definir esta terminología, dado que ni siquiera dos instituciones de la misma entidad supranacional son capaces de ofrecer la misma definición exacta.

Se hace interesante mencionar, asimismo, la definición ofrecida por SANZ GÓMEZ (2017, p. 252), quien asegura que la elusión fiscal «se refiere al uso de estrategias de minimización del

pago de tributos mediante mecanismos que, aunque no infringen de manera abierta la normativa, sí reciben un reproche del ordenamiento jurídico», y va más allá con respecto a esto último, apuntalando que puede producirse «como mínimo la anulación del ahorro fiscal obtenido».

Una vez vistos numerosos puntos de vista doctrinales que existen en relación a este tema, la pregunta que cabe hacerse es, *¿cuál es la opinión de la Agencia Tributaria a este respecto? ¿y qué dice la jurisprudencia sobre estos conceptos?* Seguidamente, se ofrecerá la definición otorgada por la AEAT, se procederá al examen de algunas sentencias que se refieren a estos términos, y se observará si siguen alguna de las líneas doctrinales ya referidas o fijan un criterio propio.

La AEAT<sup>2</sup> define la elusión fiscal como la utilización de una norma tributaria por parte del contribuyente, con un objetivo distinto al planteado por el legislador y con la finalidad de «conseguir un resultado económico prohibido por la ley o contrario a la norma tributaria ... [lo cual] es bordear o sortear la ley». Menciona como ejemplo de ello, la presentación de una declaración tributaria incorrecta para conseguir una beca, ayuda o subvención, para posteriormente presentar una declaración complementaria subsanando esto como si de un error u olvido se tratase; otro ejemplo mencionado consiste en compra-ventas ficticias que en realidad están encubriendo otro negocio jurídico, generalmente consistente en una donación. Este último caso se refiere a una simulación, la cual se abordará con posterioridad.

En relación a la evasión y el fraude fiscal, sigue la línea marcada por la Comisión Europea al diferenciar entre fraude fiscal y evasión fiscal. El primero consistiría en un «comportamiento del contribuyente que oculta, disfraza o manipula su capacidad económica para no ingresar a la Hacienda Pública la cantidad de impuestos que está obligado a pagar según las leyes vigentes». En cuanto a la evasión fiscal, la considera un «comportamiento análogo al fraude fiscal», aunque apunta que «la evasión es más amplia que el fraude: incluye tanto el fraude tributario, como el contrabando aduanero, o la salida de divisas del país, etc. Es decir: todo comportamiento ilegal que comporta un daño al Tesoro Público, sea o no relativo a los

---

<sup>2</sup> Las definiciones mencionadas pueden encontrarse en el Glosario ofrecido por la AEAT: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario\\_VT\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_ES.html)

impuestos». Por esta razón, entendemos que sigue la línea marcada por la Comisión Europea, al entender la evasión fiscal como un término de mayor amplitud que el fraude fiscal.

Con relación a la jurisprudencia, encontramos que el Tribunal Supremo ha realizado una distinción entre tres figuras: «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» (FD. 3.A STS 4147/2011).

Puede apreciarse que se introduce aquí un nuevo término, como es la economía de opción, el cual no supone buscar ningún resorte legal, sino que implicaría buscar beneficios fiscales en la forma permitida por la ley; esto es, se busca aplicar la ley de la forma en que ha sido promulgada por el legislador y no buscar un significado o causa distinta del negocio en cuestión, para evitar que nazca un hecho imponible, o minorar la carga tributaria en base a esa ulterior interpretación.

Esta diferenciación la enuncia a su vez SANZ GÓMEZ (2017), procediendo a definir la economía de opción como un supuesto de planificación fiscal aceptable, contrastando así con los supuestos de elusión fiscal, los cuales no son aceptables. En otros términos se expresa LINARES GIL (2004, p. 4), distinguiendo la elusión de la economía de opción en que, en relación a la elusión, «el ordenamiento jurídico quiere que la tributación tenga lugar a pesar de emplearse actos y negocios jurídicos válidos».

A su vez, es interesante hacer referencia a lo señalado por el Tribunal Supremo en su Sentencia 1369/2019, en su segundo Fundamento de Derecho. En el apartado cuarto de dicho Fundamento, se refiere al término elusión como «el incumplimiento de una obligación tributaria». Es preciso señalar aquí que, en el caso concreto de la Sentencia, nos encontramos en el ámbito penal y el término «elusión» aparece mencionado en la norma penal en cuestión. No obstante, es llamativo que a pesar de las definiciones otorgadas por organismos oficiales como la AEAT, o el Tribunal Supremo en su jurisprudencia, se utilice el término «elusión» de esta forma en la esfera penal, dado que, en base a lo que se ha expuesto sobre estas denominaciones, esos términos son más propios de la «evasión» que de la «elusión» fiscal. Consiguentemente, y de cara a mejorar la seguridad jurídica, sería más adecuado cambiar esa terminología para no dar lugar a error, especialmente teniendo en cuenta las definiciones

ofrecidas por el propio Tribunal Supremo, el cual es garante e intérprete de los preceptos legales.

Por último, *¿cuál es la posición del TJUE sobre esta cuestión?* Si se analiza la jurisprudencia relevante en esta materia, puede concluirse que la definición de estos términos por parte del Tribunal es confusa, puesto que parece utilizar indiferentemente ambos términos como si de sinónimos se tratara. El primer caso lo vemos en la STJUE C-255/02, relativa al asunto «Halifax», en el cual se pretende dilucidar ciertas cuestiones relativas al IVA en Reino Unido, concretamente sobre la catalogación o no de ciertas operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios, consistentes en determinadas transacciones llevadas a cabo por la empresa matriz con sus filiales, buscando deducirse el IVA. También se pretende clarificar la doctrina del Tribunal sobre el abuso de Derecho, así como la forma de restitución, en su caso, de la situación provocada por ese abuso.

En el apartado 42 de dicha Resolución, se indica que «el órgano jurisdiccional remitente señala que de los testimonios de los directivos ... se desprende que el único objetivo perseguido por estas dos últimas sociedades con la realización de las operaciones de que se trata era eludir el IVA». No obstante, a continuación en este mismo apartado, el Tribunal señala que buscaban obtener una ventaja fiscal «mediante la elaboración de un plan artificial de evasión fiscal». Hace referencia de igual modo en el apartado 72, a la lucha contra el fraude, la evasión y los abusos como objetivos de la Directiva sobre IVA correspondiente.

Como resultado, cabe observar que el Tribunal utiliza indistintamente estos términos para referirse a la situación del caso. En relación a ello, reviste una gran relevancia lo estipulado en el apartado 86, al igual que en el segundo punto del fallo, en el cual se afirma que:

*«La comprobación de que existe una práctica abusiva exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva y de la legislación nacional ... las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal».*

Lo expuesto se complementa con el tercer punto del fallo, mencionado igualmente en el apartado 98, que se refiere a que «las operaciones implicadas deben ser redefinidas para restablecer la situación a como habría sido de no haber existido operaciones constitutivas de esta práctica abusiva».

De todo ello, se puede inferir que a pesar de utilizar en ocasiones el término evasión fiscal, la situación se encuadra en mayor medida dentro de las características de la elusión fiscal a las que se ha hecho referencia, pudiendo incluso delimitarse en una vertiente interna, puesto que se aprovecha de una norma existente para obtener una ventaja de una manera distinta a la cual fue concebida, no vulnerando en ningún momento un precepto legal, de tal manera que se oculte o manipule información para evitar el pago de un tributo. Por tal razón, sería inadecuada la referencia a un «plan artificial de evasión fiscal», debido a que esto propicia la inseguridad jurídica, al aumentar aún más la ya existente confusión en relación a la terminología que debe utilizarse en cada caso, como se ha visto.

El TJUE también resolvió de una manera similar en la STJUE C-196/04 concerniente al caso «Cadbury Schweppes». En este caso, se plantea una cuestión prejudicial ante el Tribunal sobre si una normativa británica que obligaba a ciertas empresas a tributar en ese país por los beneficios obtenidos de sus filiales en otros Estados con sistemas de menor tributación, infringía las disposiciones del Tratado de la Comunidad Económica Europea, relativas a libertad de establecimiento, de prestación de servicios y de movimientos de capitales.

No obstante, en este caso sí parece existir una mayor tendencia a calificar los hechos como elusión fiscal, pues tal y como enuncia el Tribunal en el apartado 75, repetido ulteriormente en el fallo, esta normativa es compatible con las disposiciones del Tratado, siempre y cuando se «concierna únicamente a los montajes puramente artificiales destinados a eludir el impuesto nacional normalmente adeudado». Aunque matiza que esta normativa no puede ser aplicable, en aquellos casos donde se lleven a cabo «actividades económicas efectivas», independientemente de que existan al mismo tiempo motivos fiscales. Únicamente se realizan vagas referencias a la evasión fiscal a lo largo de la Sentencia, siendo en su mayor parte relativas al objetivo principal que se busca prevenir con dicha regulación, aunque en el apartado 48, se indica que los diferentes gobiernos alegan que la normativa busca «luchar contra una forma especial de evasión fiscal», la cual consiste en transferir beneficios del

Estado Miembro en cuestión a Estados con un sistema tributario más laxo, con la finalidad de evitar o reducir el pago de impuestos.

Por ende, podemos ver como existe una mayor claridad en esta Sentencia, dictada pocos meses después que la anteriormente referida, aunque siguen haciéndose aún así ciertas menciones a la evasión fiscal. Esta doctrina sigue utilizándose a día de hoy, como puede apreciarse en el apartado 44 de la STJUE C-114/22, sobre el caso polaco «Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie», en el que se hace mención al caso «Halifax» con el fin de delimitar los requisitos necesarios para declarar una práctica abusiva en materia de IVA, siendo estos los relativos al fallo y al apartado 86 de dicha Sentencia.

A causa de todo lo que ha sido explicado hasta el momento, surge la necesidad de ofrecer mayor claridad sobre estas definiciones, buscando con ello la construcción de una base, que no solo otorgue mayor seguridad jurídica, sino que sirva para poner todo ello en contexto, analizando la normativa y los métodos de elusión fiscal desde unos conceptos ciertamente sólidos, pero con la suficiente flexibilidad para adaptarse a los distintos tipos de situaciones que coexisten en el día a día de la fiscalidad. Para ello, resulta de gran interés ofrecer una conceptualización básica, tomando en consideración los puntos comunes de las posiciones doctrinales y jurisprudenciales expresadas hasta ahora.

En primer lugar se encuentra la «economía de opción», la cual ya ha sido descrita como un método legal en el que puede elegirse entre diferentes opciones para minorar la carga tributaria, siempre dentro de los objetivos perseguidos por el legislador en relación a la norma correspondiente. En segundo lugar se halla la «elusión fiscal», identificándose esta en la práctica, como ha indicado la COMISIÓN EUROPEA (2012), con la «planificación fiscal agresiva», y que podría definirse como:

*«Método para reducir o evitar el pago de tributos, pero de una manera opuesta a los objetivos buscados por la norma, al evitar con ello el nacimiento de determinados hechos imponibles, bordeando así la legalidad, conllevando un reproche del ordenamiento jurídico, que quiere que la tributación se produzca, lo que implica como mínimo, el restablecimiento de la situación que debería haber acontecido de no haberse aplicado la norma de esa manera, anulando el ahorro fiscal producido. Este método tiene una vertiente interna, que busca obtener una ventaja fiscal mediante conductas abusivas, oponiéndose al verdadero sentido de la norma; y tiene una*

*vertiente externa, caracterizada por beneficiarse de forma indebida de las diferencias de tributación, derivadas de la aplicación de ventajas fiscales, entre diversos Estados».*

A continuación, se ubica el «fraude fiscal», que podría determinarse como un método ilegal para minorar o evitar la carga tributaria. Esto es así, dado que se regula en muchas ocasiones como tal en las normas penales, y que utiliza métodos como la ocultación, la manipulación u otras formas similares en determinadas operaciones para vulnerar la norma tributaria, evitando satisfacer lo que se corresponde con el hecho imponible surgido. Esto es, utiliza métodos contrarios a cualquier sentido de la norma, pudiendo incurrir con ello en un ilícito penal y diferenciándose de la elusión fiscal, en que esta última se aprovecha de determinados sentidos de la norma en cuestión para los cuales no ha sido concebida, aunque sin llegar a vulnerarla de manera total y directa.

Por último, se encuentra la «evasión fiscal» como una categoría general que incluye la planificación fiscal ilegal, subsumiéndose por tanto aquí el «fraude fiscal», pero que incluye a su vez otro tipo de conductas contrarias a la legalidad como pueden ser las mencionadas por la AEAT, consistentes en el contrabando aduanero o la salida de divisas del país entre otras, y que comportan en última instancia, todas ellas, un daño ilegal al Tesoro Público.

### 2.1.2. El ordenamiento español y europeo frente a la Elusión

Una vez vistas las definiciones de la terminología básica para analizar la elusión fiscal, diferenciándola de la evasión y el fraude fiscal, procede examinar la normativa promulgada por España y la Unión Europea en el ámbito de sus respectivas competencias para responder frente a este fenómeno. Junto a esto, debe estudiarse también la interpretación y los límites impuestos por la jurisprudencia en cuanto a dicha normativa, al igual que las posibles causas que llevan a que este hecho continúe ocurriendo en la actualidad.

Si se atiende al ordenamiento jurídico español, se encuentra en primer lugar la LGT, que en su art. 12.1 indica que las normas tributarias se interpretarán en el sentido propio de sus palabras, teniendo en cuenta siempre el contexto, la realidad social, su finalidad, así como

otros factores determinantes sobre la misma<sup>3</sup>. Esto se complementa por el art. 13, el cual indica que las obligaciones tributarias deben exigirse de acuerdo a la naturaleza jurídica del acto en cuestión, independientemente de la forma o denominación otorgada por los interesados.

Por consiguiente, puede apreciarse ya una introducción a la línea marcada por la doctrina y la jurisprudencia en relación al sentido que debe conferirse al acto llevado a cabo, buscando con ello evitar la elusión y el fraude fiscal. Posteriormente la citada ley entra a definir dos tipos de situaciones que pueden conllevar la separación del camino marcado por el propio sentido de la norma, dando lugar a una corrección por parte de la Administración, pudiendo hallarse ante una situación de elusión o evasión según las circunstancias. El primer caso es el del «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», también entendido como «fraude de ley», y regulado en el art. 15 LGT, que estipula lo siguiente:

*«Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización de un hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que ... [estos actos] individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido ... y que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».*

A esto debe añadirse que para que el conflicto en la aplicación de la norma pueda ser declarado por la Administración, se requiere un informe preceptivo favorable de la Comisión consultiva regulada por la propia Ley (art. 15.2 LGT). En caso de que a un acto se le apliquen las disposiciones de este artículo, se eliminará la ventaja fiscal obtenida, aplicando la norma correspondiente al caso y se liquidarán intereses de demora (art. 15.3 LGT).

Esta regulación sigue la línea marcada por las Sentencias del TJUE ya mencionadas, puesto que se realizaría un acto de forma contraria a los objetivos y al sentido de la norma tributaria, buscando con ello únicamente la obtención de una ventaja fiscal. Se incluye aquí el requisito de la obtención del informe favorable y se especifican las consecuencias de la realización de

---

<sup>3</sup> Esto es así debido a que el propio art. 12.1 LGT, nos remite a la interpretación de las normas marcada por el art. 3.1 del Código Civil.

este tipo de actos. Procede recordar que este es un caso general y en determinadas situaciones debe estar alineado con la normativa europea, al tratarse de impuestos comunitarios como es el caso del IVA. Lo anterior se deduce, por ejemplo, de la STJUE C-114/22 antedicha relativa al caso «Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie», que en su apartado 51 y en su fallo hacen referencia a que una normativa de Derecho Civil nacional no puede declarar por sí sola una operación como ficticia o basada en un abuso de derecho, sin que concurran los requisitos establecidos en el Derecho de la Unión para ello, privando al sujeto pasivo de la deducción del IVA soportado.

Por otra parte, este artículo está rodeado de una cierta controversia. Primeramente, como indica NAVARRO SCHIAPPACASSE (2019, p. 168), citando entre otros a PÉREZ ROYO (2016), gran parte de la doctrina considera que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria coincide con la figura del fraude de ley recogida en la LGT de 1963. No obstante, la propia NAVARRO SCHIAPPACASSE (2019) señala que existen diferencias esenciales entre ambas figuras, dado que el fraude de ley precisaba de un elemento subjetivo, mientras que el conflicto de la actual LGT requiere de un test de artificialidad, aunque reconoce que determinada jurisprudencia objetivó el fraude de ley, incluyendo ese elemento de artificialidad. Finalmente concluye con que ambas figuras se corresponden con normas generales antielusión, y que por ende, persiguen la misma finalidad.

Si acudimos a otra visión doctrinal, TABOADA (1978), citado por LINARES GIL (2004, p. 7 y 8), señala que el fraude de ley tributario es «la consecución 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 lo están en medida más reducida que aquellos medios normales o usuales». Añade el propio LINARES GIL (2004, p. 7) que en el fraude de ley tributario «se parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos».

A continuación, en relación con el citado art. 15 LGT, surge otro problema al haberse suprimido en su apartado tercero, desde el año 2015, la imposibilidad de sancionar esas conductas. Esta reforma llevada a cabo por la Ley 34/2015, de 21 de septiembre, que modificó parcialmente la LGT, introdujo a su vez el art. 206 bis acerca de las infracciones en los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria, regulados tal y como recuerda el apartado primero, en el art. 15 de dicha ley. En ese art. 206 bis.1 se añaden además cuatro supuestos específicos que deben quedar acreditados para constituir una infracción tributaria

y que consisten en no ingresar en plazo toda o parte de la deuda tributaria; obtener indebidamente una devolución; solicitar indebidamente una devolución, beneficio o incentivo fiscal; determinar o acreditar de forma improcedente partidas positivas, negativas, o créditos tributarios a compensar o deducir, en la base o cuota de futuras declaraciones, ya sean propias o de un tercero. Además, en su apartado segundo establece lo siguiente:

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

Esto se contrapone a lo dispuesto por el apartado 93 de la STJUE C-255/02 sobre el caso «Halifax», donde se asevera que «la comprobación de que existe una práctica abusiva no debe llevar a una sanción, para la cual sería necesaria una base legal clara y exenta de ambigüedad, sino a una obligación de devolución como simple consecuencia de esta comprobación». Si bien esta afirmación parece considerar inadmisible la sanción, parece aludir más bien a que debe tipificarse legalmente de manera apropiada (NAVARRO SCHIAPPACASSE 2019).

Según lo afirmado por NAVARRO SCHIAPPACASSE (2019), el art. 206 bis LGT no podría considerarse como una tipificación adecuada, ya que alega que reviste numerosos vicios de inconstitucionalidad. Estos vicios consisten en el preceptivo informe de la Comisión consultiva, que además de no tener un carácter reglamentario, el cual no puede excluirse en relación a la potestad sancionadora, conlleva una cierta analogía al exigirse una «igualdad sustancial» de la conducta llevada a cabo con esa interpretación realizada en el informe. Junto a esto, la infracción podría llegar a aplicarse de manera retroactiva debido al momento en que se publican los informes de la Comisión consultiva, que tal y como se indica en el art. 206 bis.2 LGT, ha de ser «antes del inicio del plazo para la presentación de la correspondiente declaración o autoliquidación». Lo mencionado abre la puerta a la hipótesis de que, en caso de una eventual declaración de inconstitucionalidad, pueda llegar a sancionarse la elusión a través de las infracciones generales ya tipificadas en la propia LGT.

Por este motivo, debe analizarse si es posible sancionar la elusión mediante una cláusula general antielusiva, para lo cual es necesario recurrir como hace NAVARRO SCHIAPPACASSE (2019) a la STC 120/2005. En esta Sentencia nos encontramos ante un recurso de amparo

presentado por un contribuyente, al entender vulnerados los derechos a la legalidad penal y a la tutela judicial efectiva, ya que en ese momento el fraude de ley tributario no debería considerarse como un ilícito penal, ni sancionarse administrativamente, en base a la legislación vigente. Señala la sentencia en su FJ 4º, que si se utiliza el fraude de ley para extender las sanciones basadas en el principio de legalidad penal a supuestos no contenidos expresamente en el tipo, nos encontraríamos ante una aplicación analógica, que es incompatible con el derecho a la legalidad penal, el cual se basa en elementos expresos y objetivos del tipo. Añade también que la doctrina y la jurisprudencia han asumido «la posibilidad de imposición de sanciones exclusivamente para los casos de simulación».

En cambio en su FJ 3º el Tribunal se pone en la tesitura de que se hubiera admitido la sanción administrativa. En este caso, se asegura que si la sanción administrativa no fuera admisible, por deber limitarse la legislación únicamente a aplicar la norma eludida, sin imponer dicha sanción, tampoco podría ser admisible su extensión a la vía penal a través de la figura de un delito contra la hacienda pública. Se añade además un matiz importante en relación a la exclusión de la sanción establecida en la ley, aseverando que «en el momento en que tuvieron lugar los hechos (1990-1991), aún no estaba en vigor el referido texto introducido por la Ley 25/1995, pero ello no obsta para que pueda considerarse de aplicación en este caso, dada su naturaleza de ley posterior más favorable en materia sancionadora».

En esta línea se expresa NAVARRO SCHIAPPACASSE (2019, p. 169), quien afirma que esta Sentencia es de una gran relevancia, puesto que «pese a que declara contraria a la Constitución la sanción penal de conductas calificadas en fraude a la ley, parece admitir, en cambio, que estas puedan dar lugar a una infracción administrativa. En este punto, no se debe perder de vista que es jurisprudencia consolidada del TC el que al derecho administrativo sancionador se aplican los principios penales de manera matizada».

Se concluye posteriormente que, el carácter objetivo del conflicto no influye en la sanción, pues es necesario que se cumplan las exigencias de culpabilidad de esos principios penales. A pesar de esto, incide de nuevo en las dificultades existentes para imponer este tipo de sanciones, dado que considera que para ello debe matizarse el principio de tipicidad, al producirse en todo caso una cierta analogía, que aumenta los supuestos de aplicación de la norma defraudada, lo cual reduce a su vez de manera teleológica de la norma de cobertura. Bajo su opinión, esto puede hacerse basándose en el principio de buena fe, porque una

persona no puede ampararse en el derecho, tras haberlo vulnerado (NAVARRO SCHIAPPACASSE 2019).

En suma, tras todo lo que se ha visto, puede razonarse que, aunque con ciertos matices, es posible actualmente sancionar las situaciones calificadas en función del art. 15 LGT. Esto, en base a lo expuesto, puede identificarse como fraude de ley, ya que se entiende como la sucesión de esta figura reconocida en la LGT de 1963 y tal como se ha afirmado, a pesar de que existen ciertos matices que pueden diferenciar las figuras del conflicto en la aplicación de la norma y el fraude de ley, los mismos comparten numerosas semejanzas y buscan la misma finalidad, bajo la forma de una cláusula general antielusiva.

Esta es la postura mantenida por la STS 4147/2011, que en su FD 3º, apartado C), evidencia que esta cláusula «comprende los supuestos tradicionalmente considerados como fraude de ley y los denominados negocios indirectos». Agrega a lo anterior que «la aplicación del artículo 15 LGT/2003 exige, en la actualidad la utilización de dos parámetros avanzados por la jurisprudencia anterior al tratar de las facultades de la Administración para calificar los negocios y aplicar, en su caso, el fraude de Ley: el de normalidad o anormalidad del resultado obtenido con el negocio jurídico o contrato celebrado, y el de la existencia o no de efectos jurídicos o económicos específicos que sean relevantes al margen del elemento fiscal». Esto es, el artículo formulado incluye en gran medida las características principales del fraude de ley, pero pretende ir un paso más allá en la lucha contra la elusión fiscal tal y como se concreta en la Exposición de Motivos de la LGT de 2003, cuando dice que esta nueva figura «pretende configurarse como un instrumento efectivo de lucha contra el fraude sofisticado, con superación de los tradicionales problemas de aplicación que ha presentado el fraude de ley en materia tributaria».

Tras este mecanismo, puede apreciarse otra figura de vital importancia en relación, tanto a la elusión como a la evasión fiscal, que no es otra que la simulación. Esta se encuentra regulada en el art. 16 de la LGT, que señala en su apartado primero, que «en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes». Se adiciona en su apartado segundo, que dicha simulación será declarada por la Administración en el acto de liquidación pertinente, y que esta calificación únicamente producirá efectos tributarios. Por último, en su apartado tercero indica que se exigirán en este tipo de situaciones, intereses de demora, así como en su caso, la correspondiente sanción.

Con respecto a la referida simulación, la propia STC 120/2005 afirma en su FJ 4º, que «la simulación negocial entraña como elemento característico la presencia de un engaño u ocultación maliciosa de datos fiscalmente relevantes», diferenciándose así del fraude de ley, donde no ocurre esto último. Debe recordarse igualmente, que como ya se ha mencionado, previamente a la reforma de la LGT del año 2015, se entendía que únicamente cabía la potestad sancionadora en los casos de simulación.

Como expone el Tribunal Supremo en el FD 3º, apartado C), de su Sentencia 4147/2011, la simulación «supone la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa (art. 1261 CC)». Se complementa posteriormente en el FD 5º, cuando manifiesta el Tribunal que la ocultación y el engaño inherentes a dicha simulación, deben ser intencionados y merecen «el consecuente reproche, administrativo o penal, cuando se ha realizado con la finalidad de evitar o disminuir el pago del impuesto. Se oculta bajo la apariencia de un negocio jurídico norma otro propósito negocial, ya sea éste contrario a la existencia misma del negocio (simulación absoluta), ya sea el propio de otro tipo de negocio (simulación relativa)».

Como vemos, esta figura tiene una regulación más precisa en cuanto al tipo que en el caso del conflicto en la aplicación de la norma, puesto que no se requiere un informe preceptivo favorable para declararla y existe un mayor consenso en cuanto a la posibilidad de imponer sanciones, incluyéndose dicha posibilidad dentro del propio artículo. La mayor dificultad de esta figura radica en la prueba, lo que hace que se acuda al negocio jurídico indirecto, y asimismo, en que en la práctica exista una cierta compatibilidad y superposición entre esta figura y el fraude de ley (FD. 3º STS 4147/2021).

Un ejemplo reciente de aplicación práctica de la simulación puede hallarse en la STSJ M 3395/2024, donde se crea una sociedad para la prestación de servicios de pilotaje aéreo comercial para otra sociedad. El Tribunal concluye que existe simulación, dado que la sociedad creada para prestar servicios de pilotaje, no tiene medios humanos ni materiales suficientes para prestar los servicios, puesto que en la misma solo consta un único socio, que es quien presta esos servicios. Se utiliza, por tanto, como una pantalla para contratar realmente con el

socio de manera indirecta, no añadiendo nada a los servicios prestados, más allá de la finalidad buscada, que no es otra que la elusión fiscal. Esto es, se está ocultando el verdadero negocio a través de dicha sociedad instrumental, con el único objetivo de reducir la tributación, no existiendo un motivo económico válido.

Reviste gran relevancia lo aportado por el Tribunal en el FD 4º, al esclarecer la forma utilizada para probar este tipo de hechos. El Tribunal indica que deben acudirse a los indicios o presunciones, pues en la simulación es extraña la existencia de una prueba directa, debido a la ocultación de la voluntad propia de ella. De ahí que se acuda a presunciones o indicios (art. 108 LGT), que consisten en hechos acreditados que, aunque no sirvan para demostrar la simulación de manera directa, uno de ellos por sí mismo, o varios de forma conjunta, ofrecen al juez mediante un juicio de racionalidad, un vínculo directo y preciso para poder determinar la existencia o no de simulación, basándose en una gran probabilidad. Esto se debe a que las presunciones constituyen una fuente de probabilidad, no de certeza, por lo que buscan reducir la duda sobre la exactitud de los hechos a la mínima expresión posible, no a eliminarla por completo.

Por último, es preciso mencionar los delitos contra la Hacienda Pública y contra la Seguridad Social recogidos en los arts. 305 y siguientes CP, los cuales castigan las conductas que constituyen un fraude fiscal. Como declara NAVARRO SCHIAPPACASSE (2019), podría afirmarse que la divergencia existente entre el injusto penal y el administrativo, reside en el importe defraudado, aunque existe un matiz diferenciador, relativo a una decisión de política criminal del legislador, debido a la atenuación de los principios penales en el ámbito sancionador. La autora también concluye, en relación a las figuras a las que se ha hecho alusión hasta el momento, que en base a la jurisprudencia constitucional, si una conducta constituye un fraude de ley, no puede sancionarse penalmente; en cambio, si constituye una simulación, sí podría castigarse en el ámbito penal. Un ejemplo de la diferencia de importe, reside en el art. 305.1 CP, donde se estipula que la cantidad debe exceder de ciento veinte mil euros. Aunque es necesario recordar aquí que, en estos artículos se hace referencia a la «elusión» tributaria, cuando, en base a las definiciones terminológicas, sería más exacto utilizar la denominación de «evasión» tributaria.

En este punto, es necesario formular la pregunta acerca de, *¿qué tipo de medidas se han tomado por parte de los Estados y de la Unión Europea en los últimos años, para continuar*

*haciendo frente al fenómeno de la elusión fiscal?* Como vemos, este fenómeno sigue existiendo, manifestándose de diversas maneras aún a día de hoy, pero esto no implica que en los últimos años no se hayan tomado medidas para potenciar de manera firme la lucha contra este tipo de situaciones.

Es imprescindible comenzar haciendo referencia al «Proyecto BEPS de la OCDE y del G20», mediante el cual se pretende buscar una mayor armonización de las normas fiscales de distintos Estados, así como de intercambiar más información entre estos países, con el objetivo de evitar que las empresas multinacionales trasladen sus beneficios a Estados con una menor tributación con fines fiscales, lo cual implica una pérdida recaudatoria de entre el 4% y el 10% de los ingresos concernientes al Impuesto sobre Sociedades. Actualmente, existe un gran número de Estados participantes, lo que ha resultado en una mejora de los convenios fiscales en el ámbito internacional, y en una mayor transparencia (OCDE)<sup>4</sup>.

Este Proyecto se fundamenta en una serie de acciones, acordadas en 2015, encontrándose su implementación muy avanzada, aunque recientemente se ha adoptado un enfoque de dos pilares para seguir trabajando sobre este asunto y cuya aplicación estaba prevista para 2023. En cuanto al primer pilar, incluye medidas como que los derechos de imposición sobre el 25% de los beneficios fiscales de las grandes multinacionales, se reasignen a las jurisdicciones donde se hallen los clientes de dichas empresas; una mayor seguridad jurídica en el ámbito tributario a través del establecimiento de nuevos procedimientos de resolución de controversias; supresión de los impuestos sobre servicios digitales, entre otras medidas; y una mejor aplicación del principio de plena competencia en determinadas circunstancias (OCDE 2022).

En relación al segundo pilar, estipula ciertas acciones como el establecimiento de un «impuesto mínimo global del 15% para todas [las multinacionales] con ingresos anuales superiores a 750 millones de euros»; implementar una cláusula de sujeción a imposición en determinados convenios bilaterales en caso de que se aplique un tipo de gravamen inferior al 9% sobre regalías, intereses u otros conceptos; y «exclusión para dar cabida a los incentivos

---

<sup>4</sup> Estas referencias se localizan en la página web de la OCDE, en relación con las medidas para acabar con el traslado de beneficios al extranjero. Información encontrada en: <https://www.oecd.org/acerca/impacto/con-el-traslado-de-beneficios-al-extranjero.htm>

fiscales respecto a las actividades empresariales sustanciales». Todo esto, con especial atención a los países en desarrollo y con menor capacidad (OCDE 2022). En relación a este segundo pilar, vemos como en el caso de España, se ha aprobado en este 2024 esa medida relativa al impuesto mínimo del 15% para multinacionales con ingresos anuales mayores de 750 millones de euros, transponiendo así una Directiva de la Unión Europea que contemplaba esta cuestión, y que busca evitar el traslado de beneficios a territorios de baja o nula tributación (VIAÑA 2024).

Por parte de la Unión Europea se ha adoptado la Directiva 2016/1164/UE, por la cual se establecen normas frente a la elusión fiscal en el mercado interior comunitario. Esta Directiva adapta la normativa BEPS ya mencionada al ámbito europeo, tal y como se desprende de sus Considerandos, regulando determinadas materias como son la limitación de intereses (art. 4), la imposición de salida (art. 5), las prácticas abusivas (art. 6), las Sociedades Extranjeras Controladas (art. 7), o las asimetrías híbridas (art. 9). Esta Directiva ha sido transpuesta al ordenamiento interno español, a través de la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal. Como indica la propia Unión Europea, con esta medida se busca «prevenir la planificación fiscal abusiva, aumentar la transparencia y crear un entorno más justo para las empresas en la UE»<sup>5</sup>.

Dentro de este tipo de medidas, deben diferenciarse dos tipos de cláusulas que se insertan en la legislación para combatir el fenómeno de la elusión fiscal. En primer lugar, se encuentran las cláusulas generales anti-elusión, «potencialmente aplicables a cualquier supuesto, siempre y cuando se cumpla un presupuesto de hecho formulado en términos amplios», y posteriormente, se hallan las cláusulas específicas anti-elusión, «que son normas que se dirigen a supuestos concretos, ante los que establecen hechos imponibles complementarios, presunciones o auténticas ficciones legales» (SANZ GÓMEZ 2017, p. 252). Esta opinión es compartida por FALCON Y TELLA (1988), quien citado por GARCÍA NOVOA (2015, p. 39), afirma que las cláusulas generales «son de expresión abierta y abstracta y aparecen previstas para ser aplicadas a un número indefinido de casos, y en ello se diferencian de las cláusulas específicas o ad hoc». Añade LINARES GIL (2004, p. 4 y 5), que las cláusulas específicas

---

<sup>5</sup> Estos objetivos pueden encontrarse en la web del Consejo Europeo y del Consejo de la Unión Europea, en el siguiente enlace relacionado con el paquete de lucha contra la elusión fiscal en el ámbito europeo: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>

«pueden excluir la aplicación de la general o, por el contrario, ser de aplicación subsidiaria». Un ejemplo de este tipo de cláusulas, es el art. 15 LGT de «conflicto en la aplicación de la norma tributaria», tratándose en este supuesto concreto de una cláusula antielusiva de carácter general.

Tal y como se menciona en la jurisprudencia, este tipo de cláusulas que persiguen mantener los principios básicos de la tributación, para conseguir así que se realice de forma correcta, no pueden ser desplazadas por las disposiciones de los Tratados y Convenios Internacionales, salvo que así lo prevean los Estados de manera expresa, dado que «la aplicación de un Convenio para evitar la doble imposición no puede amparar operaciones que a la postre conduzcan a la desimposición», ya que sino, se estarían legitimando comportamientos elusivos (FD. 9 STS 488/2015). Por consiguiente, en dicha Sentencia, el Tribunal concluye que acudir a la figura del «fraude de ley» de la LGT de 1963, no constituye una actuación contraria a Derecho.

Una vez alcanzado este punto, cabe preguntarse, *¿a qué se debe la elusión fiscal? ¿Cuáles son las consecuencias de la misma?* En relación a la primera pregunta, no hay una respuesta exacta, concurriendo numerosos factores que ayudan a explicar este hecho. Entre estas causas puede encontrarse una falta de cultura tributaria; una excesiva burocracia que dificulta tanto el pago de impuestos, como la investigación de estas situaciones; o incluso factores como la corrupción. Debe tenerse en cuenta que una empresa siempre buscará pagar la menor cantidad de impuestos posible, buscando con ello maximizar sus beneficios. Esto último hace que aquellas jurisdicciones en las que existe una excesiva tributación, combinado con una falta de incentivos y beneficios fiscales en determinados sectores, tengan grandes problemas para enfrentar esta cuestión, con la consiguiente disminución de la recaudación tributaria.

A lo anterior hace referencia la Curva de Laffer (ANEXO A), que busca otorgar una explicación sobre la forma de mejorar la recaudación fiscal. En la misma puede observarse como existe un punto «T», que es el punto en el que la recaudación tributaria por parte de un Estado es óptima y todo lo que se sitúe tanto a la izquierda como a la derecha de ese punto, implicará un tipo de gravamen insuficiente o excesivo respectivamente, conllevando una menor recaudación fiscal. En este punto, puede concluirse que cuanto más cerca de ese punto «T»

se encuentre el sistema tributario de un Estado, más efectiva será la lucha de este frente a la evasión fiscal.

Un ejemplo del éxito de la correcta aplicación de lo anterior es el caso de Irlanda. En este país, existía un tipo de gravamen en el Impuesto de Sociedades, superior incluso al 40%, lo que se traducía en una recaudación aproximada de entre el 1% y el 2% de su PIB. Tras ir reduciendo progresivamente este tipo, hasta el 12,5% en el que quedó estabilizado en el año 2003, la recaudación de Irlanda aumentó hasta representar algo más del 3% del PIB (SÁNCHEZ DE LA CRUZ 2024). Esto demuestra que, en determinados casos, una correcta interpretación de las necesidades del sistema tributario, permite aumentar la recaudación, reduciendo fenómenos como la elusión y la evasión fiscal.

En respuesta a la segunda pregunta previamente formulada, en el caso de España, perdió en 2019 alrededor de 4.000 millones de euros por la elusión fiscal llevada a cabo por grandes empresas, lo que representó un 2% del total de la recaudación de Hacienda ese año. Este dinero se desvía generalmente a paraísos fiscales, aunque también a territorios europeos con una tributación más favorable, como pueden ser Irlanda, Luxemburgo o Malta, entre otros (SEMPERE 2022). Esta tendencia ha sido mantenida durante los siguientes años, sufriendo incluso un ligero descenso los ingresos en el año 2021, lo que implica que en estos casos, el tipo efectivo se sitúa en España en un 12,8%, lejos del 25% establecido generalmente en el Impuesto de Sociedades; esto ocurre también en el ámbito europeo, donde el tipo efectivo se sitúa en una media del 16,5%, levemente mayor que en el caso español (FÀBREGA 2024). Aunque estos datos se refieren solo al caso de empresas multinacionales, puede apreciarse como la pérdida recaudatoria es significativa, lo cual permite suponer que en relación al total de la recaudación, las implicaciones de la elusión y la evasión fiscal tienen un impacto enorme.

Una vez alcanzado este punto, es necesario hacer referencia a la amnistía fiscal llevada a cabo por el Gobierno del Partido Popular en el año 2012. Esta amnistía fiscal fue declarada inconstitucional por haberse aprobado utilizando un decreto-ley, lo que implicaba impedir determinados controles por las Cámaras, aunque esta inconstitucionalidad tuvo un efecto muy limitado, puesto que no afectaba a las regularizaciones ya firmes. Además de esto, sus efectos no fueron positivos para la economía, sino todo lo contrario, ya que de los 40.000 millones de euros que se descubrieron con ella, únicamente se recaudaron 1.200 millones, lo que supone un tipo efectivo del 3%, y no del 10% que debía aplicarse. Por todo ello, el Tribunal

Constitucional concluyó que esta amnistía facilitó y «legitimó» el fraude fiscal (MARRACO y VIAÑA 2017).

Aunque el objetivo de la misma era conseguir una recaudación que de otra manera no se hubiera conseguido debido al uso de técnicas de elusión y evasión de impuestos, el resultado fue el contrario al esperado, dado que no solo se claudicó frente a este tipo de situaciones, sino que se facilitó su regulación mediante un tipo muy inferior al que deberían haber tributado. Esto, permite concluir que a pesar de que existen numerosas formas de luchar contra la elusión y la evasión fiscal, las más efectivas suelen centrarse en prevenir estos fenómenos, estableciendo sistemas tributarios adecuados y óptimos en base a las circunstancias del país, pues en caso de aplicar medidas con posterioridad, como es el caso de las amnistías fiscales, estas suelen transmitir una imagen de que estas conductas pueden quedar impunes o que pueden obtenerse ventajas de las mismas, lo cual es algo que deben enfrentar todos los Estados.

## 2.2. La aplicación real de estos métodos

Una vez fijadas las bases conceptuales de la elusión, la evasión y todos los conceptos fiscales que las rodean, es de gran interés hacer mención a algunos métodos más concretos a través de los cuales se ponen en práctica este tipo de cuestiones. Existen numerosas formas de reducir la carga tributaria, en especial mediante la elusión fiscal, aunque sería imposible llevar a cabo un análisis detallado de todas ellas, por lo que a continuación se detallarán únicamente algunas de ellas.

### 2.2.1. El uso de distintas formas de elusión: de grandes a pequeñas empresas

Principalmente, debe tenerse en cuenta que la mayor parte de los métodos de elusión fiscal son llevados a cabo a través de sociedades o por parte de las mismas, para maximizar sus beneficios. Esto implica que, a pesar de que se trate de empresas de reducido tamaño, pueden llevar a cabo formas de elusión fiscal, aunque las sociedades de mayor tamaño tienen más recursos y facilidades para poner en práctica estos métodos.

En primer lugar, se hará referencia a un fenómeno que obtuvo gran relevancia en España durante varios años, que no es otro que las SICAVs. Estas son «Sociedades de Inversión de Capital Variable», que buscan captar el ahorro de inversores y que tienen una gran extensión entre las grandes fortunas. Tal y como se estipula en el art. 9.4 de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva, «el número de accionistas de las sociedades de inversión no podrá ser inferior a 100», aunque reglamentariamente puede establecerse un umbral diferente. Esto es completado por el art. 80 del RD 1082/2012, por el que se aprueba el Reglamento de Desarrollo de las instituciones de inversión colectiva, el cual señala que además de tener carácter societario, este tipo de entidades precisan de 2.400.000 euros de capital mínimo, el cual debe ser mantenido. No obstante, en caso de que se trate de una SICAV por compartimentos, cada uno de ellos debe tener al menos un capital de 480.000 euros, debiendo alcanzar entre todos ellos como mínimo esos 2.400.000 euros.

Dichas sociedades tributan a un tipo del 1%, siempre que se cumplan los requisitos anteriormente expuestos, como se recoge en el art. 29.4.a) LIS. El problema con este tipo de sociedades, radicaba en que «en muchos casos, el verdadero dueño controla casi todo el capital y los 99 restantes suelen ser empleados del banco o del propio inversor principal. A estas 99 personas, en el argot financiero, se las conoce como mariachis, porque van de acompañamiento». En años anteriores, estas sociedades han movido una gran cantidad de capital, representando en el año 2011, una cifra superior a los 23.000 millones de euros (DIARIO EXPANSIÓN 2024).

No obstante, se ha producido una reforma de las mismas, que entró en vigor en el año 2022, y que implicó el endurecimiento de las condiciones para poder tributar a un bajo nivel en el Impuesto de Sociedades. En el artículo primero de la Ley 11/2021, a la que ya se ha hecho referencia con anterioridad, en su apartado Dos, se llevó a cabo una modificación del art. 29.4 LIS, que obliga a cumplir una serie de requisitos para continuar tributando al 1%. Entre ellos, encontramos en el art. 29.4.1º, que se requiere que los accionistas posean acciones por un valor igual o superior a 2.500 euros, o a 12.500 euros en caso de una SICAV por compartimentos. En su apartado segundo, se precisa que los accionistas concurren, al menos, durante un periodo de tiempo equivalente a tres cuartas partes del periodo impositivo.

Esta reforma reviste una gran importancia por diversas razones, figurando entre ellas como indica VINUESA (2021), citado por SÁNCHEZ (2021), que se trata de medidas únicas en el

ámbito europeo, ya que las SICAVs eran una institución armonizada dentro del derecho comunitario y se instituyen determinadas medidas de difusión que dificultan la competitividad de las SICAVs españolas en un mercado único, aunque mediante criterios objetivos que facilitan la labor de control de la Agencia Tributaria. Igualmente, SÁNCHEZ (2021), cita a PUIG (2021), quien señala que las SICAVs «son instrumentos regulados por la CNMV que tienen obligaciones de información», y tras esta reforma «el tema de los accionistas y su revisión ha pasado de ese regulador a la propia Agencia Tributaria». Además, se incorporó en la Disposición Transitoria Cuadragésima Primera de la LIS, un régimen de disolución y liquidación de determinadas sociedades de inversión de capital variable, el cual debía adoptarse durante el año 2022.

La consecuencia de esto consiste en que, a finales de 2023, habían desaparecido casi el 80% de las SICAVs en España, dado que los inversores han tenido que buscar sistemas de inversión más favorables, o dirigir sus recursos a otros países, como Luxemburgo. Aunque haya disminuido en gran medida el número de sociedades, así como de socios de las mismas, no se ha reducido tanto el capital gestionado por las SICAVs, ya que las de mayor tamaño, que reúnen todos los requisitos impuestos tras la reforma, son las que han persistido. A su vez, se ha reducido el beneficio fiscal del que se beneficiaban estas entidades, con la consecuente minoración de recaudación por parte de las arcas públicas, cifrándose este en 2023 en 108 millones de euros, lo cual es inmensamente menor que los 549 millones de euros en que se cuantificaba el año anterior. Sin embargo, existen entidades, como es el caso de Bolsas y Mercados Españoles, que proponen retrotraerse al régimen anterior, puesto que consideran que España ha perdido parte del capital invertido en el país (LARROUY 2024).

Tras todo esto, puede razonarse que se han limitado enormemente las posibilidades de eludir fiscalmente utilizando este método, como ocurría previamente a la reforma, aunque, con ello también se ha reducido parte de la inversión que se canalizaba a través de estas sociedades, con la consecuente afectación del Tesoro Público. Por tanto, puede apreciarse la dificultad existente en encontrar un cierto equilibrio entre la lucha contra la elusión fiscal, y la pérdida recaudatoria, o de inversión, resultante del endurecimiento de las medidas fiscales.

Otro método que en los últimos años ha revestido una gran importancia, dado que se ha utilizado en numerosas ocasiones para eludir fiscalmente, es el régimen especial del Impuesto de Sociedades, en los casos de reestructuración empresarial, y que se regula en los arts. 76 a

89 LIS. El contenido del art. 76 LIS, es trascendental, ya que contiene las definiciones de las operaciones de reestructuración que podrán estar sujetas a este régimen. Estas consisten en operaciones de fusión, operaciones de escisión, aportaciones no dinerarias, canjes de valores, y traslado del domicilio social de una sociedad europea o una sociedad cooperativa europea de un Estado Miembro a otro.

En relación a la aplicación de este régimen, debe acudirse necesariamente al art. 89 LIS. En su apartado primero, se afirma que «se entenderá que las operaciones reguladas en este capítulo aplican el régimen establecido en el mismo, salvo que expresamente se indique lo contrario a través de la comunicación a que se refiere el párrafo siguiente». Esta comunicación, tal y como se explica en el citado artículo, consiste en que, en aquellos casos en los que se realice alguna de las operaciones reguladas en los artículos anteriores, debe comunicarse esto a la Administración Tributaria por parte de la sociedad adquiriente, aunque si esta no fuera residente en territorio español, debe ser comunicado por la transmitente, y en dicha comunicación debe indicarse la operación realizada, así como «si se opta por no aplicar el régimen fiscal especial previsto en este capítulo».

En caso de que ninguna de ellas fuera residente en España, esta comunicación debe presentarse por los socios, quienes deben indicar «que la operación se ha acogido a un régimen fiscal similar al establecido en este capítulo». Esta comunicación tiene una importancia significativa, puesto que si no se presenta en el plazo y la forma fijados reglamentariamente, se estará cometiendo una infracción tributaria grave, y se sancionará con una multa pecuniaria de 10.000 euros por cada operación de la que se debiera haber informado. Por su parte, en el apartado segundo se contempla otro requisito fundamental, que no es otro que los «motivos económicos válidos», enunciándose lo siguiente:

*«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.»*

*Las actuaciones de comprobación de la Administración tributaria que determinen la inaplicación total o parcial del régimen fiscal especial por aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior, eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal».*

Por tanto, vemos como existe un deber de información, y un requisito abierto a cierta interpretación, y que dificulta la elusión fiscal por medio de estas operaciones, como es la necesidad de concurrencia de motivos económicos válidos. Todo ello puede percibirse en la práctica, tanto en la jurisprudencia, ya sea española o europea, o en resoluciones de la DGT. Para comenzar, si se acude a la STS 365/2013, en su FD 4º, apartado 4, el Tribunal, aunque afirma que «la fiscalidad no debe ser ni un impedimento ni un estímulo para la toma de decisiones empresariales tendentes a la realización de operaciones de reestructuración o racionalización de las actividades económicas», matiza que deben fundamentarse siempre en motivos económicos válidos. Por ello alude a que, en el caso concreto de la Sentencia, si las operaciones no se corresponden con dichos motivos económicos, no se podrá aplicar este régimen especial de diferimiento de la carga tributaria, tal y como estipulaba en ese momento el art. 110.2 LIS de 1995, configurándose así como una cláusula antielusión. Este artículo disponía de una redacción similar al art. 89.2 de la LIS actual.

Con respecto a esta Sentencia, en ella se trata un caso de escisión de una sociedad, poseedora de ciertas participaciones en una entidad, en el que pasan estas participaciones a una segunda entidad tras la escisión. A uno de los socios de la primera sociedad, el cual era una persona jurídica, se le asignan las participaciones de la segunda entidad, procediéndose finalmente a la fusión entre esta persona jurídica y la misma. Se discute aquí si el art. 110.2 LIS de 1995 aludido, remitía en estos casos a la figura del fraude de ley, concluyendo el Tribunal de manera negativa, debido a que, tal y como expone el Tribunal en su FD 5º, no se está «utilizando el supuesto de fraude de ley que contiene el art. 24 de la LGT [de 1963], que implica ampararse en negocios jurídicos impropios para la consecución del resultado apetecido y todo ello con fines exclusivos de ahorro fiscal. El artículo 110 simplemente impide que al amparo del régimen especial se persiga y consume una finalidad defraudatoria cuya apreciación corresponde a la Administración y su revisión a la Jurisdicción». Es decir, el artículo actuaría como una cláusula antielusiva específica para este tipo de casos, no siendo necesaria ni propia la remisión a la figura del fraude de ley.

En relación a los motivos económicos válidos, el Tribunal finaliza en su FD 4º subrayando que, no concurre ningún motivo económico válido que justifique la operación, más allá de un motivo puramente fiscal. Se señala que, ni siquiera en la documentación aportada por la parte recurrente, tanto en la vía procedural, como en la vía jurisdiccional, puede acreditarse de

forma fidedigna la existencia de motivos económicos válidos. Consiguientemente, el Tribunal desestima el recurso, ya que el único objetivo que se buscaba con esta operación, al no existir esa motivación económica citada, era entonces eludir impuestos.

Siguiendo con el requisito de una motivación económica válida, es interesante observar la STS 6426/2012. En su FD 7º, se indica que se trata de una operación de escisión total, tras la cual, una nueva sociedad «que mantiene el nombre de la escindida, la misma distribución accionarial en socios y participación que aquélla y se queda con todo lo que no sean parcelas urbanizadas», se erige, a juicio del Tribunal, como la matriz del resto de entidades sucesoras de la escindida, a las cuales únicamente se les atribuyen ciertos bienes segregados. Tras esto, el Tribunal señala que la Inspección requirió a esa nueva sociedad que indicara la motivación económica principal de tal operación, y aunque se respondió a ese requerimiento, esto se realizó de manera genérica y dicha respuesta fue desmontada por la Inspección.

La importancia de este Fundamento viene dada cuando el Tribunal establece que, a pesar de que la parte recurrente afirma que la Inspección debería haber realizado actuaciones encaminadas a obtener información acerca del funcionamiento, posición u operaciones realizadas por las sociedades beneficiarias, o «cómo ha afectado la escisión a los agentes económicos con los que se relacionaban la escindida y las beneficiarias», una vez «rechazada por la Inspección la existencia de motivos económicos válidos, y sentada la presunción de fraude o evasión fiscal, era a la parte a quien correspondía acreditar esos extremos, quien además, conforme al principio de facilidad probatoria, ... estaba en mejores condiciones para efectuarlo, debiéndose poner de relieve que ni siquiera la recurrente ha solicitado el recibimiento a prueba del procedimiento de instancia». En base a lo anterior, puede concluirse que, en este caso concreto, la carga de la prueba de la motivación económica corresponde a la sociedad, ya que esta debe desmontar las presunciones establecidas por la Administración y la jurisdicción, y en caso contrario, se puede excluir la tributación del régimen especial.

Con el paso de los años, el criterio con respecto a esta cuestión ha ido evolucionando, y se ha ido perfilando por parte de la Administración y los Tribunales para adaptarse mejor a las situaciones actuales. Un ejemplo de ello es la reciente consulta vinculante de la DGT V2214-23, de 27 de julio, en la que una persona física que ostenta el 60% del capital social de la sociedad A, pretende constituir una sociedad B, y aportarle esas participaciones en la sociedad A; posteriormente a ello, se distribuirán mediante dividendos los beneficios no distribuidos

hasta ese momento por la sociedad A, que equivalen a un importe aproximado de 2 millones de euros, percibiéndolos todos la sociedad B. Tras esto, se plantea la cuestión de si esto constituye una ventaja fiscal, y en ese caso, si supone la eliminación de la aplicación del régimen fiscal especial.

Para responder a esta pregunta, la DGT alude a la STJUE C-14/16, que resuelve un caso relativo a una operación de fusión, y que se remite a la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, sobre el régimen fiscal común de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de distintos Estados Miembros. En el apartado 54 de la referida Sentencia, el Tribunal cita el art. 11.1.a) de dicha Directiva, que se refiere a que cualquier Estado Miembro podrá inaplicar total o parcialmente, o retirar el beneficio fiscal obtenido, cuando la operación en cuestión tenga como principal objetivo, o como uno de sus principales objetivos, el fraude o la evasión fiscal. Por esta razón, se hace alusión a este artículo en ese apartado, añadiendo que, de acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, «los Estados miembros no pueden recurrir a una presunción de fraude o evasión fiscales».

A continuación, en el apartado 55, el Tribunal agrega a lo anterior, que para comprobar si la operación en cuestión se realiza con ese objetivo, no pueden aplicarse por las autoridades nacionales criterios generales predeterminados, «sino que deben proceder, caso por caso, a un examen global de dicha operación», puesto que de utilizar una norma general que excluyera de forma automática la aplicación del régimen especial, sin prestar atención a si se ha producido o no fraude o evasión fiscal, se estaría sobrepasando lo necesario para evitarlos, y sería contrario al objetivo perseguido por la Directiva.

También se refiere la DGT a la STS 4154/2022<sup>6</sup>, que en su FD 5º, proclama que «la obtención de una ventaja fiscal, está ínsita en el propio régimen de diferimiento, puesto que se caracteriza por su neutralidad fiscal, de suerte que el componente fiscal ni sea disuasorio ni incentivador al efecto, se trata de propiciar reestructuraciones mediante la neutralidad fiscal; la ventaja fiscal prohibida es la que se convierte en el objetivo y finalidad de la operación y no motivos económicos o empresariales, razones estas que lo justifica». En esta línea,

---

<sup>6</sup> Esta Sentencia tiene como número de resolución: 1503/2022.

complementa lo anterior con que la ventaja fiscal, siempre que no se trate de un objetivo fraudulento, es admitida en la economía de opción; aunque en este caso se estaría ante una economía de opción a la inversa, ya que se consideró por la Administración que las operaciones no eran necesarias para alcanzar el fin perseguido, y que por tanto estamos ante un caso de elusión fiscal. No obstante, aunque esta tesis sea respaldada por el Abogado del Estado, le correspondía a la Administración probar la falta de motivos económicos válidos, y que la operación únicamente buscaba obtener una ventaja fiscal, siendo esta una conclusión que solo puede alcanzarse «si se analiza en exclusividad dicha operación y se prescinde del carácter instrumental de la misma para alcanzar el objetivo en el que se inserta, esto es, la reestructuración del grupo, que ya se dijo no fue ponderado por la Administración», y llevando esto a que el Tribunal estime el motivo alegado por la recurrente. Como puede observarse, en este caso, en contraposición a la STS 6426/2012 antes mencionada, es la Administración quien debe probar que no existen motivos económicos válidos, y no la parte recurrente.

Concluye entonces la DGT, basándose en estos dos pronunciamientos, que «los motivos económicos válidos no constituyen un requisito sine qua non para la aplicación del régimen fiscal de reestructuración, sino que su ausencia constituye una presunción de que la operación puede haberse realizado con el objetivo principal de fraude o evasión fiscal. Así, en el curso de unas actuaciones de comprobación e investigación tributaria, sólo podrá regularizarse la ventaja fiscal perseguida cuando haya quedado acreditado que la operación realizada tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal». Esto es, los órganos de comprobación de la AEAT examinarán individualmente cada caso, y en caso de apreciarse que se busca únicamente un beneficio fiscal, se eliminará este último, «sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera corresponder».

A causa de todo lo mencionado hasta el momento, puede inferirse que, tal y como se desprende de la jurisprudencia y el criterio actual de los órganos de la AEAT, este tipo de operaciones no pueden darse con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal, que conduzca así a una elusión fiscal. Concurre aquí el paradigma de que, se hace referencia a la evasión o el fraude, cuando en numerosas ocasiones es más adecuado vincular una operación a la elusión fiscal, lo cual demuestra de nuevo la complejidad conceptual existente en torno a estas cuestiones.

Como puede deducirse hasta ahora, los métodos mencionados han sido corregidos con el paso de los años por parte de la Administración y los Tribunales, en un esfuerzo por hacer frente a la elusión y la evasión fiscal, haciendo cada vez más difícil que se lleven a cabo mediante este tipo de operaciones. Sin embargo, hay que tomar en consideración que la tributación debe estar pendiente de un mundo cada vez más globalizado, por lo que es obligatorio prestar atención a la citada vertiente externa de la elusión, dado que la elusión y la evasión fiscal se canalizan, cada vez de mayor manera, a través de la misma.

Puede encontrarse aquí el caso del «*treaty shopping*», que consiste según SÁNCHEZ BARBERO (2022, p. 308) en «un fenómeno que supone la utilización incorrecta de los convenios de doble imposición internacional, que se produce cuando un residente de un tercer Estado crea una entidad jurídica en uno de los dos países contratantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales, a los que no habría tenido derecho en caso de actuar directamente». Es decir, se utiliza un convenio de manera contraria o diferente al objetivo real del mismo, con la única finalidad de obtener ventajas fiscales, en este caso, en el ámbito internacional.

Un ejemplo de esto en la práctica supondría que, los países A y B tienen un Convenio de Doble Imposición entre ellos, y una entidad que reside en el país C, quiere celebrar negocios en el país A, pero no existe un Convenio de Doble Imposición entre ambos países, aunque sí existe entre B y C. Por ello, la sociedad que reside en el país C, crea una entidad en el país B, que ha formalizado Convenios de Doble Imposición tanto con A como con C, para beneficiarse de las disposiciones de los mismos, obteniendo así ventajas fiscales. Esta es una manera de realizar el *treaty shopping*, aunque existen más variables que permiten el aprovechamiento indebido de las disposiciones de los Convenios entre Estados.

Frente a este método utilizado por entidades para eludir fiscalmente en el ámbito internacional, la OCDE ha respondido a través del ya mencionado plan BEPS, que con su Acción 6 busca instaurar medidas de lucha frente al abuso de las disposiciones de los Convenios entre Estados, que se concretan en el Informe Final sobre esta Acción del año 2015 (SÁNCHEZ BARBERO 2022). En el citado informe se recogen medidas como:

*«La incorporación al convenio de una declaración clara de que los Estados que concluyen convenios pretenden evitar la generación de oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o las prácticas treaty shopping ...»*

*La integración en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de una norma anti-abuso específica, la cláusula de limitación de beneficios (en adelante CLB), encargada de reservar la concesión de los beneficios del convenio a aquellas entidades que reúnan ciertas condiciones. Dichas condiciones, basadas en la naturaleza jurídica de la entidad, sus propietarios y sus actividades generales, buscan garantizar una vinculación suficiente entre la entidad y su Estado de residencia ... La inclusión en el Modelo de Convenio Tributario de la OCDE de una norma anti-abuso más general basada en los propósitos principales de una operación o acuerdo (la norma de propósitos principales, en adelante NPP) para así combatir otras formas de abuso de convenios, incluyendo aquellos casos de treaty shopping que no quedarián cubiertos por la CLB descrita arriba. De acuerdo con esta norma, si uno de los propósitos principales de una operación o acuerdo es la obtención de los beneficios del convenio, no cabrá conceder tales beneficios a menos que se establezca que su concesión sería conforme con el objeto y fin de las disposiciones del convenio.*

Junto a estas cláusulas, en los Convenios de Doble Imposición del Modelo OCDE, se incorpora asimismo una cláusula de «beneficiario efectivo». Este término se recoge fundamentalmente en los arts. 10, 11 y 12 de los Convenios, que regulan respectivamente dividendos, intereses y cánones. Para este tipo de rentas, existe una potestad tributaria compartida entre el Estado de la fuente y el Estado de residencia, aunque en base al mencionado beneficiario efectivo, se limita la potestad del Estado de la fuente, en caso de que el beneficiario efectivo sea residente del otro Estado (SÁNCHEZ BARBERO 2022). Tal y como afirma esta autora, este concepto ha evolucionado con el tiempo hacia una cláusula antielusión, que busca fijar al verdadero propietario de la correspondiente renta para limitar la eficacia de los Convenios de Doble Imposición que competen a los verdaderos titulares jurídicos de la renta, y no el que compete a sus titulares económicos.

Este concepto también viene recogido en el art. 1.4 de la Directiva 2003/49/CE, sobre el régimen fiscal de pagos de intereses y cánones entre sociedades de distintos Estados miembros, y que sostiene que «una sociedad de un Estado Miembro será tratada como el beneficiario efectivo de los intereses o cánones únicamente si recibe tales pagos en su propio beneficio y no en calidad de intermediario, esto es de agente, depositario o mandatario». En el apartado 5, se indica que en el caso de los establecimientos permanentes, se consideran

estos como beneficiarios efectivos, si los pagos de intereses o cánones «tienen relación efectiva con dicho establecimiento permanente».

Un ejemplo práctico de esto puede observarse, tal y como indica SÁNCHEZ BARBERO (2022), en el Convenio de Doble Imposición firmado entre España y Reino Unido, para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio. Esta cláusula puede observarse, no solo en los art. 10, 11 y 12 referidos con anterioridad, sino también en el art. 20 del Convenio, referido a «otras rentas». En su apartado primero, se dice que «las rentas cuyo beneficiario efectivo sea un residente de un Estado contratante, con independencia de su procedencia, no mencionadas en los anteriores artículos, ... sólo pueden someterse a imposición en ese Estado». Esto es complementado por el apartado tercero, en el que se señala que «lo dispuesto en el apartado 1 no es aplicable a las rentas, distintas de las derivadas de bienes inmuebles en el sentido del apartado 2 del artículo 6, cuando el beneficiario efectivo de dichas rentas, residente en un Estado contratante, realice en el otro Estado contratante una actividad económica por medio de un establecimiento permanente situado en ese otro Estado, y el derecho o bien por el que se pagan las rentas esté vinculado efectivamente con dicho establecimiento permanente. En tal caso, son aplicables las disposiciones del artículo 7».

La jurisprudencia también se ha pronunciado sobre el beneficiario efectivo. Si se recurre al caso europeo, puede encontrarse la STJUE relativa a los asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, sobre el pago de un impuesto retenido en el Estado de la fuente, a causa del pago de intereses llevado a cabo por una serie de entidades a sociedades no residentes, las cuales no son consideradas por las autoridades fiscales como las beneficiarias efectivas de esos intereses, y por consiguiente, no pueden acogerse a las exenciones tributarias correspondientes.

En los apartados 84 a 94, se hace mención al concepto de «beneficiario efectivo». Es interesante lo apuntado en el propio apartado 84, al afirmar el Tribunal en el mismo que «el concepto de beneficiario efectivo de los intereses que figura en el artículo 1, apartado 1, de la Directiva 2003/49 no puede hacer referencia a conceptos de Derecho nacional de alcance diverso». Esto se ve complementado en el apartado 94, al apuntarse que aunque la sociedad que recibe los intereses en otro Estado miembro, no sea la beneficiaria efectiva, esto no implica la exclusión de la exención establecida en ese art. 1.1 de la Directiva, sino que «cabe

la posibilidad de que tales intereses estén exentos en virtud de dicha disposición en el Estado de la fuente, si la sociedad que los percibe transfiere su importe a un beneficiario efectivo residente en la Unión que además cumple todos los requisitos exigidos por la Directiva 2003/49 para acogerse a tal exención».

En su apartado 88 se fija además, el concepto de «beneficiario efectivo», como aquella entidad «que disfruta realmente de los intereses que se le abonan», algo que corrobora el Tribunal, haciendo alusión al art. 1.4 de la Directiva 2003/49/CE, antes mencionado. Esto se completa por el apartado 92, donde se desprende que este concepto «excluye las sociedades instrumentales y debe entenderse no en un sentido técnico estricto, sino de modo que permita prevenir la doble imposición y el fraude y la evasión fiscal».

En cuanto al caso español, puede acudirse a la STS 3062/2020<sup>7</sup>, que en su FD 4º subraya que «resulta asombroso que la cláusula o principio de beneficiario efectivo sea considerada como una especie de norma metajurídica o de Derecho natural que deba imponerse siempre y a todo trance al propio convenio y a una interpretación racional y jurídica de sus preceptos, al margen de su regulación concreta y, por tanto, de la voluntad soberana de los países que los conciernen».

Tras tomar en consideración estas dos Sentencias, concluye SÁNCHEZ BARBERO (2022), con respecto a esta cláusula del beneficiario efectivo, que ambos Tribunales difieren en sus conclusiones, ya que el Tribunal Supremo niega la aplicabilidad de la misma, al no recogerse de manera expresa la expresión en el Convenio de Doble Imposición, en ese caso Hispano-Suizo, mientras que el TJUE sí acepta esa aplicación de manera dinámica de la cláusula, fundamentándose en el Modelo de Convenio de la OCDE y en sus Comentarios.

En relación a las otras cláusulas, de más reciente incorporación, encontramos primeramente la Cláusula de Limitación de Beneficios, que tal y como señala SÁNCHEZ BARBERO (2022, p. 313), «tiene por objeto restringir la aplicación del convenio de doble imposición en aquellos casos en que se aprecie un uso abusivo de las disposiciones del mismo con el fin de obtener los beneficios que prevé». Esto tiene una gran relación, como indica la autora, con el motivo económico válido, o con un vínculo suficiente que debe existir con el Estado de residencia.

---

<sup>7</sup> Esta Sentencia tiene como número de resolución: 1196/2020

Debe considerarse que, esta cláusula fue incorporada por España a determinados Convenios, como los firmados con Japón o India, y que con ella se busca evitar la elusión fiscal que pueda llevarse a cabo mediante un uso abusivo de estos Convenios, ya que de lo contrario, esto resultaría en la reducción o eliminación de la tributación en uno de los Estados contratantes, en base a los beneficios establecidos en los referidos Convenios (SÁNCHEZ BARBERO 2022).

Por último, acerca de la Cláusula del Propósito Principal, esta es utilizada en aquellos casos en los que el beneficio fiscal sea el motivo principal, o uno de los motivos principales de la operación, lo cual supone que, tras la realización de un examen completo de los fines de los intervenientes en la operación, se llegue a una conclusión razonable de estos motivos. Resulta llamativo de cláusula que, aunque el beneficio fiscal no sea el motivo fundamental de la operación, sino que simplemente sea uno de los motivos principales, existiendo aún así otros motivos económicos válidos, ya podría aplicarse esta, no otorgándose así los beneficios establecidos en el Convenio correspondiente. A causa de lo ya mencionado hasta el momento, puede apreciarse que, con la inclusión de estas cláusulas, junto con la Convención Multilateral para aplicar las medidas relacionadas con el Proyecto BEPS, se consiga enfrentar de un mejor modo el treaty shopping (SÁNCHEZ BARBERO 2022).

Para finalizar, es interesante hacer mención a las operaciones realizadas en otros Estados, que implican una menor tributación en España. Un ejemplo de esto es el caso de las sociedades fundadas en Estonia, país con una tributación más favorable que España, y a través del cual, puede reducirse el pago de impuestos, debido en especial, a las disposiciones del Convenio de Doble Imposición firmado entre ambos países.

Principalmente, en caso de constituir una sociedad en Estonia, los beneficios obtenidos por la misma, estarían exentos de tributación, ya que Estonia no establece ningún gravamen para los beneficios no distribuidos, es decir, que si estos se mantuvieran en la sociedad, no deben tributar por ello. No obstante, en caso de distribuirlos, por ejemplo, mediante dividendos, estos sí están sujetos a un tipo de gravamen del 20%, aunque en determinados casos, ese gravamen puede ser del 14% o inferior (PWC 2024). Aquí radica una diferencia fundamental con España, ya que el tipo de gravamen general establecido en el art. 29.1 LIS, es del 25%, excepto en aquellos casos en los que la cifra de negocio del periodo impositivo anterior sea inferior a 1 millón de euros, donde se reduce al 23%. En el caso español, se aplica sobre la

totalidad de los beneficios obtenidos por la sociedad, por lo que la tributación será mayor, ya que no depende de si se distribuyen los mismos o no.

Una vez distribuidos dichos dividendos, estos deben tributar también en España. Si acudimos al art. 23.1 del Convenio para evitar la Doble Imposición firmado entre España y Estonia, este contiene determinadas reglas para deducir algunos impuestos pagados en Estonia. Lo mencionado cobra gran relevancia al indicarse que ese 20% pagado en Estonia, es considerado como un Impuesto sobre Sociedades, y no una retención de los beneficios distribuidos como dividendos, lo que implica que determinadas disposiciones de los Convenios, relativas a los dividendos, que se regulan en el art. 10 en el caso del firmado con España, no sean aplicables en este tipo de casos (PWC 2024).

Lo anterior lleva a que la constitución de una entidad en Estonia, permita disponer de más dinero para impulsar el negocio de la sociedad, ya que no se gravan los beneficios, hasta que estos sean transmitidos como dividendos. Además, el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades español es superior al estonio, lo cual facilita aún más este tipo de situaciones. Existe asimismo, una enorme facilidad para constituir este tipo de sociedades, pues Estonia es un país totalmente digitalizado, y a través de una «e-residency», puede constituirse una sociedad en dicho Estado de una manera sencilla (PÉREZ 2023a).

Sin embargo, existen ciertos factores que dificultan reducir la carga tributaria si realmente se busca abusar de estas regulaciones. A través de la consulta V1964-20, la DGT resuelve un caso en el que una persona física, residente en España, busca constituir una empresa en Estonia, siendo el único accionista y director de la misma. Para ello abre una oficina de representación, y decide trabajar telemáticamente como autónomo para la misma, recibiendo por esto un pago mensual. Se consulta, tras exponer los hechos, si es necesario constituir una sociedad en España para llevar todo ello a cabo.

Se resuelve la consulta indicando que debe atenderse a la legislación estonia para determinar si cumple los requisitos para considerarse como una entidad propia de ese país. En el caso de España, en base a la legislación nacional, podría considerarse como una sociedad residente española, dado que la dirección efectiva y cotidiana de la misma se estaría realizando en este Estado. En caso de considerarse como residente en ambos estados, es decir, poseer una doble residencia, debe acudirse, tal y como marca el Convenio firmado entre ambos países, a un procedimiento amistoso para resolver esta cuestión, y en caso de no alcanzarse acuerdo

alguno, la sociedad no podrá beneficiarse de las disposiciones del Convenio. Todo esto, en aras de evitar una posible elusión fiscal.

Consiguentemente, debe realizarse un examen individualizado por parte de la Administración española, para determinar si es considerada como residente. En el caso de Estonia, una sociedad es considerada como residente en este Estado, cuando la misma está constituida conforme a la legislación estonia (PWC 2024). Por tanto, es posible que deba acudirse a un procedimiento amistoso, según la interpretación que fuera alcanzada por la Administración española, ya que en base al art. 8.1 LIS, en el caso español, una sociedad se considerará residente si se ha constituido conforme a la legislación española, o si su domicilio social o sede de dirección efectiva se encuentran en España.

A esto, debe adicionársele que, en el caso de teletrabajar, siempre y cuando se trate de un trabajo dependiente para otra sociedad, no ocurriendo así en el caso de los autónomos, la renta obtenida por dicho trabajo remoto, se entiende obtenida en el lugar desde el que se realizan, tal y como se desprende de los Comentarios del art. 15 acerca del Modelo de Convenio sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (Consulta de la DGT V1162-22).

Esto es fundamental, no en el caso de fundar una sociedad propia, sino en aquellos casos en los que se traslade la residencia a otro Estado con una tributación inferior, ya que en muchos casos, este es uno de los motivos principales de ese cambio de residencia, siendo ciertamente complejo demostrar una utilización abusiva de la legislación tributaria en algunos casos. Un ejemplo de esto es Portugal, donde en 2009 se introdujo el régimen fiscal de los Residentes No Habituales, el cual otorgaba una serie de ventajas fiscales, a aquellas personas físicas que obtuvieran la residencia fiscal a efectos de la legislación de dicho Estado. Esto implicaba permanecer más de 183 días en Portugal, o en caso de estar menos tiempo, disponer de una vivienda que fuera residencia habitual, siempre y cuando, esa persona no hubiera sido residente portugués en cualquiera de los cinco años previos (VALENTE 2023).

Este régimen permite, como ya se ha mencionado, obtener una serie de ventajas fiscales durante un periodo máximo de 10 años, siempre que la residencia sea mantenida. Algunas de estas ventajas consisten en un tipo de gravamen del 20% sobre determinadas rentas relacionadas con actividades laborales o profesionales, un 10% sobre las pensiones privadas extranjeras, o la exención, siempre que se cumplan ciertos requisitos, de dividendos o intereses, ya gravados en el país de origen. No obstante, este régimen fue modificado para

que a partir del 1 de enero de 2024, únicamente fuera aplicado a determinadas profesiones como la investigación científica y la innovación, y a aquellas personas que estuvieran inscritas dentro de este régimen antes de esa fecha, durante un periodo máximo, como ya ha sido indicado, de 10 años (VALENTE 2023).

Una vez alcanzado este punto, es posible concluir que estos últimos métodos, podrían encuadrarse de mejor manera dentro de la economía de opción, que de la elusión o la evasión fiscal. Sin embargo, esto no implica que, en determinadas situaciones que deben examinarse individualmente, sí que puedan incluirse dentro de estas últimas categorías, ya que las mismas tienen unos supuestos de hecho lo suficientemente abiertos, como para que puedan ocurrir este tipo de fenómenos. Hay que tener en cuenta, que un uso abusivo de la normativa, puede provocar que una situación exceda de la economía de opción y se enmarque dentro de la elusión o la evasión fiscal, con las correspondientes consecuencias fiscales que esto tendría.

Otra conclusión que puede obtenerse, es que todos los métodos a los que se ha hecho referencia hasta el momento, han buscado ser corregidos mediante la modificación y promulgación de nuevas normas fiscales, lo que demuestra el firme compromiso de los Estados para acabar con este tipo de prácticas abusivas, y avanzar hacia modelos tributarios más justos, sin dejar con ello de permitir ciertos beneficios fiscales para aquellas situaciones en las que es pertinente que existan, repercutiendo en el buen funcionamiento de la economía.

### 2.2.2. El caso de las Big Tech

Un caso particular dentro de la elusión fiscal societaria, es el de las compañías conocidas como «Big Tech», es decir, grandes empresas tecnológicas multinacionales, que se aprovechan de numerosos resortes legales para tributar de manera ínfima en diversos Estados. Entre ellas encontramos compañías de gran relevancia como Google, Meta, Apple o Microsoft. Si se presta atención a la tributación de las mismas, puede observarse como, especialmente en el pasado, utilizaban de una forma que podría llegar a considerarse como abusiva, los Convenios Internacionales, y las legislaciones internas de los Estados en su propio beneficio.

Cobra especial relevancia aquí la normativa relativa a los «precios de transferencia», los cuales consisten en «precios o contraprestaciones pactados por operaciones realizadas entre partes

relacionadas, las cuales son comúnmente denominadas transacciones intercompañía». Estos se rigen por el principio de plena competencia, o «arm's length», que consiste en que estos precios pactados entre las entidades vinculadas, se referencian en base a su valor de mercado (TPC GROUP 2021).

En la legislación española, se contienen fundamentalmente en el art. 18 LIS, que regula el régimen tributario de las operaciones vinculadas. En el art. 18.1, se indica lo ya mencionado, acerca del valor que debe tomarse, que no es otro que el de mercado; en el art. 18.2, se recogen aquellos sujetos que son considerados como entidades vinculadas a efectos legales; y en el art. 18.3 se regulan los requisitos documentales de obligado cumplimiento. Además, en el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, relativo al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, se recogen una serie de disposiciones complementarias, en relación a las operaciones vinculadas, revistiendo especial relevancia aquellas relativas a las obligaciones documentales. Si se acude al art. 18.4 LIS, en este se citan los métodos existentes para determinar el valor de mercado en estas operaciones, los cuales son de suma importancia, ya que constituyen una parte fundamental para comprobar si la operación se ha realizado de forma correcta o no.

Estos precios de transferencia son utilizados habitualmente en su favor por las «Big Tech», para maximizar sus ganancias, a costa de reducir sus obligaciones fiscales. Esto, es explicado por DEL POZO (2021), mediante un ejemplo en el cual, se crea una empresa vendedora de frutas tropicales en Brasil para vender en España. Se crean para ello tres compañías, una en Brasil, otra en un paraíso fiscal como las Islas Vírgenes, y otra en España. «La empresa de Brasil vende por 1.000 euros un kilo de frutas tropicales a [la empresa de las Islas Vírgenes], y ésta se lo vende a su vez a la compañía española por 3.000 euros, que es el precio al que luego salen las frutas tropicales al mercado ... A la filial de Brasil le cuesta 1.000 euros producir el kilo de frutas, y como lo ha vendido por 1.000 euros no tiene beneficio y no paga impuestos. La filial española compra por 3.000 euros y vende por 3.000 euros, con lo que tampoco registra beneficios y no tiene que tributar. El negocio lo ha hecho [la empresa de las Islas Vírgenes], que ha ganado 2.000 euros, y como está en un paraíso fiscal prácticamente no paga impuestos».

Como se ha visto, existen métodos y regulaciones sobre los precios de transferencia, y aunque en la práctica no sea sencillo llevar a cabo un ejemplo como el mencionado, sí es posible que

ocurran situaciones similares. A su vez, existen métodos que han tenido una gran relevancia en los últimos años, y que son los que principalmente han utilizado estas grandes tecnológicas, entre otras. Encontramos en primer lugar el conocido como «doble irlandés», mediante el cual, una empresa multinacional establece dos filiales en Irlanda, teniendo una de ellas la residencia fiscal en este país, mientras que la otra tiene su residencia a efectos de tributación, en un paraíso fiscal. Esta última, se utiliza para canalizar los beneficios, mientras que la sociedad residente en Irlanda, se aprovecha del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades en el país, el cual es inferior al de otros Estados, especialmente de la Unión Europea (FASTERCAPITAL 2024). Debe tenerse en cuenta que, actualmente, el tipo de gravamen estándar de este impuesto en Irlanda es del 12,5% (PWC 2024).

En este método, la propiedad intelectual tiene un papel fundamental, ya que esta es transferida a la empresa residente en el paraíso fiscal, la cual después cobra royalties por su uso, trasladándose así importantes cantidades de beneficios al paraíso fiscal, con la ulterior minoración de la carga tributaria en determinados países (FASTERCAPITAL 2024).

En cuanto a empresas que se aprovechen de este método, o de alguno similar, se encuentra el caso de Apple. Como señala DEL POZO (2021), esta opera en España a través de dos sociedades distintas, Apple Retail Spain, que se encarga de su red de tiendas; y Apple Marketing Iberia, que se ocupa de las ventas de productos. A esto se añade que, «esta empresa actúa en España como comisionista y proveedora de servicios de marketing, por lo que solo ingresa una comisión del 1% de las ventas que se realizan en España». En Irlanda, Apple posee dos sociedades, gestionando una de ellas los derechos de la marca, y otra la venta de sus productos a las filiales, lo que conlleva que gran parte de los beneficios terminan en Apple Irlanda, «pues ésta vende a la filial española los productos a un precio artificialmente muy alto para que el margen se quede en Dublín y tribute al 12,5%».

Puede observarse que, en este caso, Apple canalizaba beneficios hacia Irlanda, para beneficiarse de una menor tributación, aunque sin enviarlos después a un paraíso fiscal. No obstante, Apple sí que buscó un territorio con baja o nula tributación para poder mover allí sus beneficios, y así reducir la tributación. Esto resultó en que, dos de las subsidiarias de Apple en Irlanda, fueron administradas desde Jersey, desde principios del 2015, y hasta inicios del 2016. Este territorio fue escogido por Apple, ya que, a pesar de ser una dependencia de la

Corona Británica, este territorio promulga sus propias leyes tributarias, y «tiene un 0% de tasas tributarias corporativas para las compañías extranjeras» (BBC 2017).

Otro método utilizado por este tipo de sociedades, que se combina generalmente con el «doble irlandés», es el conocido como «sándwich holandés». En este método se utiliza una empresa intermediaria holandesa para canalizar el flujo de beneficios. «Esta empresa suele establecerse en los Países Bajos debido a sus leyes fiscales favorables y su amplia red de tratados fiscales. Su principal objetivo es actuar como conducto de fondos, permitiendo que los beneficios fluyan desde la filial irlandesa a otro país paraíso fiscal sin generar obligaciones fiscales significativas» (FASTERCAPITAL 2024).

Este método es utilizado por Google, ya que, debe tomarse en consideración que los royalties pagados por una empresa irlandesa, a otra empresa europea, están exentos de tributación. Por ello, Google «crea una sociedad en Holanda, Google Netherlands Holdings B.V., con cero empleados. Esta compañía holandesa le cobra royalties a la filial de Irlanda y después transfiere el dinero a otra filial de Google, situada esta vez en las Bermudas, un paraíso fiscal donde el tipo máximo del impuesto de sociedades es del 3,2%. Para que todo sea aún más opaco, la sociedad de las Bermudas es una unlimited liability company, que no tiene porqué hacer públicas sus cuentas» (DEL POZO 2021).

En el pasado, era posible también celebrar un acuerdo bilateral con la Administración tributaria holandesa, conocido como «tax ruling», con el objetivo de reducir en gran medida la carga tributaria, aunque actualmente esto ya no es posible. Con ello, podía reducirse enormemente la tributación en el Impuesto sobre Sociedades holandés, cuyo tipo general era incluso más alto que el español, situándose en un 25,8%, y canalizar así los beneficios hacia un territorio de baja tributación, como las Antillas Holandesas (ROMERA 2023). Por ende, puede concebirse que en este tipo de casos, no era necesario combinar este método con el «doble irlandés».

Es interesante, asimismo, mencionar el caso maltés, ya que, aunque el tipo del Impuesto sobre Sociedades en este país sea del 35%, «cuando los accionistas de una empresa maltesa no son residentes del país, tienen derecho a una serie de devoluciones que reducen el tipo impositivo efectivo del 5%, una cantidad por lo tanto muy similar a la que se pagaría en Antillas» (ROMERA 2023). Por tal razón, puede ser atractivo el hecho de constituir una sociedad en

Malta, y canalizar los beneficios a la misma, dada su ventajosa tributación en determinadas ocasiones.

Mediante estos métodos, se está abusando de numerosas disposiciones legales, cuyo objetivo es dinamizar la economía, en especial en el ámbito internacional, para obtener grandes beneficios fiscales. Como indica DEL POZO (2021), «se calcula que a través de este tipo de maniobras financieras las grandes empresas eluden hasta el 40% de sus impuestos fuera de sus países de origen, lo que equivale a 165.000 millones de euros anuales. Con la tasa mínima propuesta del 15%, Estados Unidos recaudará 40.700 millones de euros más, Europa 48.700 millones y España 700 millones». En el caso español, como ya ha sido mencionado anteriormente, este tipo mínimo del 15% ya ha sido aprobado, en el marco de implementación del Proyecto BEPS.

Previamente, algunos países europeos aplicaron medidas como la conocida «Tasa Google». Esta consistía en un impuesto, con un tipo de gravamen del 3%, que se aplicaba a las grandes tecnológicas, principalmente estadounidenses. Sin embargo, este impuesto recaudó menos de lo esperado, ya que antes de ser aprobado, se preveían unos ingresos anuales de aproximadamente 1.200 millones de euros, y finalmente, se recaudaron 166 millones de euros el primer año, y 278 millones de euros el segundo. Finalmente, y tras acordarse ese impuesto mínimo global del 15% para grandes corporaciones, la «Tasa Google» fue eliminada (PÉREZ 2023b).

Los resultados de la utilización de estos métodos han afectado considerablemente a las arcas públicas de una serie de países. En el caso de Apple, la Comisión Europea concluyó en 2016 que Irlanda benefició fiscalmente a Apple de manera ilegal, y dictaminó que esta debía pagar a Irlanda 13.000 millones de euros, más 1.000 millones de euros en concepto de intereses (BBC 2017).

Esto se debió fundamentalmente, a que el tipo efectivo pagado por Apple en ese país, era de apenas el 1% en 2003, y se redujo hasta el 0,005% en 2014, según el análisis llevado a cabo por la Comisión. Esta sanción fue recurrida por Apple y por el Gobierno Irlandés, ante el Tribunal General de la Unión Europea, el cual les otorgó la razón en primera instancia, al considerar que «la Comisión no había logrado demostrar de manera jurídicamente suficiente la existencia de una ventaja económica selectiva y, por extensión, una ayuda pública al gigante estadounidense» (SANHERMELANDO 2023).

No obstante, en el Comunicado de Prensa nº 171/23, el Abogado General del TJUE ha propuesto al Tribunal que la Sentencia sea anulada, y que el asunto vuelva al Tribunal General, para que este resuelva de nuevo sobre el fondo del asunto. Tras la solicitud de la Comisión al Tribunal de Justicia, para que anule la Sentencia dictada por el Tribunal General, el Abogado ha considerado que el Tribunal cometió diversos errores de Derecho, y por ello, solicita que se proceda a una nueva valoración del asunto. Esto es posible, puesto que frente a las Sentencias y Autos del Tribunal General, puede interponerse un recurso de casación, siempre ante el Tribunal de Justicia, el cual puede anular la resolución en cuestión, y en ciertos casos, podrá resolver él mismo el litigio, aunque en otros, debe devolverlo al Tribunal General, quedando este último vinculado por la resolución tomada en casación por el Tribunal de Justicia. Por último, es preciso mencionar, que las conclusiones del Abogado General, no son vinculantes para el Tribunal de Justicia.

A causa de todo lo que se ha dicho hasta este momento, en los últimos años los países han adoptado más medidas, y endurecido su legislación, para luchar frente a las prácticas elusivas de estas grandes empresas. En el caso de Irlanda, se han adoptado medidas como la introducción de la conocida como «Caja de Desarrollo del Conocimiento», que busca incentivar las actividades de investigación y desarrollo en el país, introduciéndose «una tasa impositiva reducida del 6,25% sobre las ganancias derivadas de la propiedad intelectual cualificada» (FASTERCAPITAL 2024). Asimismo, este país ha introducido, a partir del 1 de enero de 2024, e introducirá a partir del 1 de enero de 2025, ya de forma completa, la normativa relativa a la regla de los dos pilares del Proyecto BEPS, ya mencionados, cuya consecuencia fundamental, es la implementación del impuesto mínimo efectivo del 15% sobre las grandes corporaciones (PWC 2024).

Como se ha podido contemplar, las grandes corporaciones, dados sus recursos, influencia, y especialmente, la gran cantidad de propiedad intelectual que manejan, han podido eludir impuestos en numerosos Estados, maximizando sus beneficios durante varios años. Sin embargo, en los últimos años se han implementado, en línea con todo lo que se ha expuesto hasta ahora, un gran número de medidas para hacer frente a la elusión y la evasión fiscal, en particular sobre las grandes empresas, que han mejorado, no solo la recaudación tributaria por parte de los países, sino la aplicación de la normativa y los Convenios, al reducirse el abuso de los mismos para minorar la carga fiscal.

## 2.3. Nuevos métodos de Elusión Fiscal

Desde hace algunos años, ha surgido un fenómeno que ha cambiado enormemente la economía, que no es otro que las criptomonedas, junto con otra serie de activos virtuales como pueden ser los NFT. Dada la dificultad existente, en algunos casos, para rastrear los movimientos de los mismos, y por la falta de regulación existente en un inicio, se utilizaron para eludir, y en especial, para evadir impuestos. Por consiguiente, se analizará brevemente el caso de estos nuevos activos económicos, y su incidencia en la normativa fiscal, desde el punto de vista de la elusión y la evasión fiscal, con especial atención a la interpretación realizada por la Administración tributaria.

### 2.3.1. El caso de las criptomonedas y los NFT

En primer lugar, debe indicarse el concepto de criptomoneda, el cual viene recogido en el art. 1.5 de la Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de financiación del terrorismo. En dicho artículo, se estipula que «se entenderá por moneda virtual aquella representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central o autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda legalmente establecida y que no posee estatuto jurídico de moneda o dinero, pero que es aceptada como medio de cambio y puede ser transferida, almacenada o negociada electrónicamente».

A su vez, en el art. 1.6 de la citada norma, se establece que el cambio de moneda virtual por moneda fiduciaria, consiste en comprar o vender monedas virtuales, a cambio de euros u otra moneda extranjera de curso legal, «o dinero electrónico aceptado como medio de pago en el país en el que haya sido emitido». Estas situaciones, siempre que se trate de una persona física, tal y como indica la AEAT (2022), resultarán en una ganancia o pérdida patrimonial, y en relación al art. 14 LIRPF, su imputación temporal se produce en el momento en que se entregan las monedas virtuales, independientemente del momento en el que se reciba el pago por las mismas, siendo esto mencionado además por la Consulta de la DGT V0808-18.

Siguiendo con los casos en los que se trate de personas físicas, una situación más particular surge en los casos de intercambio de una moneda virtual por otra diferente. Esto constituye una permuta, y para cuantificar la ganancia o pérdida patrimonial, debe acudirse al art. 37.1.h)

LIRPF, que apunta a que debe tomarse la diferencia entre el valor de adquisición de la moneda virtual entregada, y el mayor de entre el valor de mercado de la moneda virtual que se entrega, o el valor de mercado de la moneda virtual recibida. En cuanto a su imputación temporal, tal y como se estipula en el art. 14 LIRPF, esta se produce en el momento en que se intercambian las monedas virtuales (AEAT 2022). Todo lo anterior, se confirma asimismo en la Consulta vinculante de la DGT V2005-22, lo cual refuerza esta postura. Lo relevante de este último caso, es que aunque no se esté recibiendo dinero a cambio, debe imputarse igualmente una ganancia o pérdida patrimonial en el IRPF, lo que facilita el seguimiento de la actividad tributaria relacionada con este tipo de activos, dificultando consecuentemente que se pueda eludir o evadir fiscalmente mediante los mismos.

Para profundizar aún más en la regulación de estos activos, y evitar las situaciones de pérdida tributaria por abuso de la normativa, se ha promulgado el Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, relativo a los mercados de criptoactivos. Como se indica desde el Gobierno español, este Reglamento es de suma importancia en este ámbito, y establece una serie de obligaciones no solo a los emisores, sino también a los proveedores de servicios de criptoactivos (LA MONCLOA 2023).

Esta normativa excluye de su ámbito de aplicación a los criptoactivos ya cubiertos por la legislación vigente, a los criptoactivos únicos y no fungibles como los NFT, y a la emisión de aquellos criptoactivos que se generen de manera descentralizada como Bitcoin, aunque su negociación dentro de una plataforma sí que se incluye en el ámbito de aplicación de esta norma. Además, en base a la misma, «los emisores de criptoactivos deberán ser personas jurídicas autorizadas, que presenten un white paper, y se sometan a una serie de normas prudenciales, de gobierno corporativo y de protección al inversor». También se incluyen normas para reducir el riesgo de liquidez existente de estos criptoactivos y para evitar que «se conviertan en un medio de pago ampliamente aceptado». Los proveedores de criptoactivos, deberán ser autorizados por la CNMV, que ha sido designada junto con el Banco de España, como autoridades competentes para aplicar y supervisar este Reglamento (LA MONCLOA 2023).

Igualmente, se ha adoptado también la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito fiscal. Con ella, se busca reforzar la legislación actual, «ampliando el ámbito de

aplicación de las obligaciones de registro y de comunicación de información, y la cooperación administrativa general entre administraciones tributarias». Se producirá, asimismo, «un intercambio automático obligatorio entre las autoridades tributarias de la información que han de presentar los proveedores de servicios de criptoactivos». Se indica, también, que con la Directiva se busca «reducir los riesgos de evasión, elusión y fraude fiscales», y mejorar las condiciones de intercambio de información acerca del NIF, para así facilitar la identificación de los contribuyentes, y evaluar con ello los impuestos que correspondan (CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA 2023). Esta norma permitirá, además, que ciertas transferencias de criptomonedas, «puedan rastrearse y bloquearse si resultan sospechosas» (BOLSAMANÍA 2023).

Ahora la pregunta que cabe realizarse es, *¿y para el caso de las personas jurídicas, cuál sería la regulación?* La respuesta a esta cuestión no es sencilla, dado que en el caso de las personas jurídicas, no están tan extendidos este tipo de activos, y su regulación en ciertos aspectos es más limitada. En primer lugar, debe tenerse presente que, en el caso de una persona jurídica, la tributación es menor que en el IRPF en algunas situaciones, tal y como indican desde LABE ABOGADOS, citados por EL CONFIDENCIAL (2020), puesto que la tributación, por ejemplo, para empresas de nueva creación, es del 15%, según el art. 29.1 LIS.

Debe considerarse que, en el caso del Impuesto sobre Sociedades, este está enormemente ligado a la normativa contable en numerosos aspectos, por lo que deberá atenderse a la misma para resolver la cuestión planteada. En la Consulta 4 del BOICAC nº 120/2019, se resuelve acerca del tratamiento contable de las criptomonedas. En ella, la ICAC señala que las criptomonedas, «no cumplen la definición de activo financiero, porque no otorgan derecho a recibir efectivo o activo equivalente; no es un medio de pago aceptado universalmente; sí puede ser un medio utilizado para cancelar obligaciones; tiene o puede tener una utilización especulativa». Tomando esto en cuenta, se responde que, en caso destinarse a la venta como actividad ordinaria de la empresa, deben considerarse contablemente como Existencias, las cuales serán valoradas por su coste; mientras que en caso contrario, serán calificadas como Activos Intangibles.

En caso de que se traten de activos intangibles, se debe acudir al art. 12.2 LIS, el cual establece una amortización en el caso de estos activos, que se realizará atendiendo a su vida útil, aunque en el caso de que esta no pueda estimarse, podrá deducirse una amortización con un límite

máximo anual de una veinteava parte de su importe, esto es, de un 5%. Además, en caso de realizar una permuta, tal y como se indica en el art. 17.4.e) LIS, estos activos deben valorarse por su valor de mercado.

Lo referido hasta ahora, cobra importancia en determinadas hipótesis. Una de ellas podría ser un caso de una sociedad que, en años en los que refleja pérdidas a efectos fiscales, vende este tipo de activos para así reducir esas pérdidas, siempre evitando tributar o reduciendo esta lo máximo posible, mientras que en los años en los que se reflejan beneficios, comprar o poseer este tipo de activos, para poder amortizarlos, y así reducir asimismo la tributación. Esto podría considerarse como economía de opción, ya que está plenamente permitido por el ordenamiento tributario, y no se estaría realizando ninguna operación abusiva. Otro ejemplo sería el cancelar obligaciones mediante estos activos, que como se ha mencionado ya, está permitido, o se compraran ciertos bienes con estos activos o se permutaran, puesto que debido a su carácter dinámico, su valor puede crecer rápidamente, lo que podría permitir gracias a esto la expansión del negocio y del patrimonio empresarial. No obstante, y como se ha citado, debido a su carácter especulativo, su valor también podría decrecer gravemente, convirtiendo todo esto en operaciones que conllevan un importante riesgo, lo que reduce la viabilidad de las mismas.

Por otra parte, se encuentran los NFT, que como hemos visto, no están tan regulados como en el caso de las criptomonedas, pero esto no implica que no estén sujetos a ciertas normas para evitar un uso incorrecto de los mismos. La DGT los define en su Consulta V0486-22, como «activos digitales únicos que no se pueden cambiar entre sí, ya que no hay dos iguales y cuyo subyacente puede ser todo aquello que pueda representarse digitalmente tales como una imagen, un gráfico, un vídeo, música o cualquier otro contenido de carácter digital, incluso obras de arte como pueden ser, en su caso, las que son objeto de consulta». En esta misma consulta, donde existe una actividad profesional consistente en la venta de NFT, se considera que estos se encuadran dentro de una prestación de servicios por vía electrónica, y por ende, si se entienden realizados en el territorio de aplicación del IVA, tributarán al tipo general del 21%, aunque, si se supera el límite de 10.000 euros, el Impuesto debe ser abonado en cada Estado miembro donde se consuma.

Esto implica que, en caso de no encontrarse ante un empresario o profesional, estos activos estarían sujetos al pago de ITP. Además, son activos de condiciones muy similares a las

criptomonedas, por lo que, en cuanto a su tributación en el IRPF, tributarán como ganancias y pérdidas patrimoniales (arts. 33 y siguientes LIRPF). Debe considerarse que, aunque sean activos con un valor muy volátil, revisten una mayor claridad que en el caso de las criptomonedas en ciertos aspectos, lo que hace que no sea necesaria tanta regulación en relación a los mismos.

Por consiguiente, ha podido observarse como, aunque han surgido nuevos métodos digitales que ha tenido un fuerte impacto en el desarrollo económico, se están implementando progresivamente medidas para evitar que con ellos se eludan o evadan impuestos. Si bien, la elusión fiscal en muchos casos, al ser métodos novedosos, se reduce a meras hipótesis, por lo que deberá prestarse atención a su evolución en los próximos años, para comprobar cuales son las posibilidades reales de reducir la tributación de una manera considerable con los mismos. Con respecto a esto último, debe hacerse mención a que en los últimos años, se ha utilizado para evadir fiscalmente, pero esto debe recibir un gran reproche por parte del ordenamiento, y por tanto, no se entrará a analizar dicha situación de manera más profunda.

### 3. Conclusiones

**PRIMERA.-** En la actualidad, existe una enorme indeterminación y complejidad a la hora de definir conceptos como elusión fiscal, evasión fiscal, o economía de opción, entre otros, lo que provoca una cierta inseguridad jurídica, y además, implica que sea difícil calificar ciertas situaciones, llegando incluso a mezclarse términos como si fueran sinónimos, cuando esto no se corresponde con la situación.

**SEGUNDA.-** Esta indeterminación conceptual, junto con la generalidad de muchas de las normas antielusivas promulgadas, hacen que, en ocasiones, determinadas situaciones puedan ser calificadas de una u otra forma, en base a las necesidades tributarias del momento, lo cual acrecienta la inseguridad jurídica antes mencionada, y por consiguiente, dificulta la captación de inversión.

**TERCERA.-** La elusión y evasión fiscales son provocadas por diversas razones, tales como la percepción de la corrupción, la falta de cultura tributaria o la educación, pero especialmente, por un sistema tributario con tipos excesivos, que resulta en la necesidad de buscar métodos para reducir la tributación, que en ciertos casos, van más allá del objetivo buscado por la norma correspondiente. Esto además, disminuye la inversión, y la generación de empresas y empleo, con la consiguiente reducción de la recaudación tributaria por parte del Estado, creando una situación en la que cabría mucho margen de mejora.

**CUARTA.-** Existen actualmente, o han existido en años previos, numerosos métodos de elusión fiscal, que han sido corregidos gradualmente por la legislación, pero que han provocado un enorme daño a las arcas públicas mientras eran permitidos. Esto se debe, a que nos encontramos ante un modelo tributario, que busca mayormente reaccionar a los problemas producidos, y no anticiparse a los mismos.

**QUINTA.-** Los métodos de elusión fiscal, son llevados a cabo, en mayor medida, por grandes empresas y fortunas, ya que son poseedoras de mayores recursos y facilidades para llevarlos a cabo. A ello se debe, que en los últimos años, a nivel internacional se esté produciendo un fenómeno que conduce a una imposición tributaria más armonizada frente a este tipo de actores.

**SEXTA.-** En los últimos años, han surgido métodos de elusión fiscal que revisten una mayor complejidad que antaño, puesto que afectan, en numerosas ocasiones, a la esfera

internacional, lo que aumenta la dificultad para perseguirlos. Asimismo, han aparecido nuevos métodos, como en el caso de los criptoactivos o los NFT, que tienden más hacia la evasión fiscal, aunque también es posible eludir fiscalmente a través de ellos. Sin embargo, al ser métodos tan novedosos, debe esperarse y observar su evolución; aunque debe apuntarse que son enormemente problemáticos, dado su carácter descentralizado y las dificultades que existen al intentar identificar ciertas operaciones. No obstante, en los últimos años, se han promulgado medidas para intentar solventar estos obstáculos.

### 3.1. Visión Crítica del Trabajo

Una vez alcanzado este punto, se ofrecerá una visión crítica del trabajo, en línea con el análisis que se ha ido realizando a lo largo del mismo. En la actualidad, es sorprendente el hecho de que la gente desconozca y mezcle la terminología relativa a esta cuestión de forma tan común. Esto provoca que exista una cierta tendencia, en especial en redes sociales, de incitar a este tipo prácticas, con los consecuentes perjuicios que esto provocará, particularmente a aquellos con gran desconocimiento real sobre este tema, y que hayan sido víctimas de desinformación.

Por otra parte, los Estados parecen estar adoptando una cierta tendencia a solucionar todos sus problemas mediante subidas de impuestos, o la introducción de nuevos tributos, con el subsiguiente daño producido a sus ciudadanos, y a la actividad económica en general. En años recientes, se ha podido notar una subida generalizada de los precios debido a la inflación, por lo que, si no se ajustan los impuestos para adaptarse a esa situación, las personas sufrirán aún más debido a la alta tributación existente en algunos casos.

Esto, se ve agravado por la competitividad fiscal existente en otros países, que buscan aprovecharse de estas debilidades para atraer empresas y capital. Lo anterior se traduce en la aparición de métodos de elusión fiscal en el ámbito internacional, los cuales, y a pesar de los esfuerzos llevados a cabo por Estados y Organizaciones Internacionales, siguen siendo difíciles de solucionar en algunas situaciones.

Para finalizar, hacer mención a que debe producirse un cambio estructural, no solo en el modelo económico, que permita reducir el número de casos de elusión y evasión, sino en la forma en la que el ordenamiento jurídico actúa frente a estas situaciones, ya que a pesar de

los intentos llevados a cabo en los últimos, estos no parecen estar ofreciendo un resultado del todo satisfactorio.

### 3.2. Propuestas y Recomendaciones

**PRIMERA.-** Deberían precisarse los conceptos relativos a la elusión y la evasión fiscal de una manera más clara, y en especial, de manera inequívoca y armonizada por parte de los órganos administrativos encargados de legislar y aplicar la normativa fiscal. Con ello, se conseguiría una enorme mejora de la seguridad jurídica, y se combatiría la desinformación existente sobre las implicaciones de estas conductas.

**SEGUNDA.-** La normativa fiscal destinada a combatir estos supuestos, debería concentrarse en un menor número de normas, para ayudar a aportar claridad. Junto a esto, debe impulsarse la firma de Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional con otros Estados, y que envuelvan el mayor número de impuestos relevantes posibles, siempre prestando atención a las posibles mejoras en la redacción de estos convenios, y a la posible inclusión de cláusulas y disposiciones que ayuden a combatir las prácticas fiscales abusivas.

**TERCERA.-** Mejorar el sistema fiscal para adaptarlo a la situación óptima de cada país, lo que implicaría una reducción en la aplicación de estos métodos, pues se reduciría su necesidad, y consiguientemente, se aumentaría la recaudación, la cual podría repercutirse en mejorar la situación de los servicios públicos, o en propiciar mejores situaciones para captar empresas y capital extranjero.

**CUARTA.-** De cara a la mejora del ordenamiento tributario, es interesante plantear la posibilidad de introducir normas destinadas a prevenir este tipo de situaciones, anticipándose a las mismas, así como de renovar las ya existentes, buscando el mismo objetivo. Con ello evitaríamos el nacimiento de muchas de estas situaciones, y el sistema pasaría a ser preventivo, o disuasorio, y no sancionador, que es a lo que todo sistema jurídico debe aspirar.

**QUINTA.-** Debe realizarse una lucha efectiva contra la corrupción, ya que esta es una de las causas principales de la elusión, y particularmente, de la evasión fiscal. Junto a ello, es interesante mejorar la educación tributaria y la formación en impuestos de la población general, puesto que esto les facilitaría comprender, no solo las consecuencias de llevar a cabo

conductas abusivas, sino la finalidad que tiene la tributación, y como esta puede repercutir en la mejora de sus condiciones de vida.

**SEXTA.-** En relación a los nuevos fenómenos más descentralizados, como son los casos de las criptomonedas y los NFT, debe proseguirse con la línea seguida hasta el momento, impulsando una mayor cooperación entre Administraciones. A su vez, sería atractivo, de cara a mejorar la tributación, no solo en España, sino dentro del mercado único europeo, de la imposición de requisitos lo suficientemente rígidos a los emisores y proveedores de estos servicios, para facilitar el seguimiento y fiscalización de estas operaciones.

### 3.3. Limitaciones y Amenazas

Las principales limitaciones encontradas en el transcurso de la investigación realizada, son las referentes a los métodos de elusión, así como a los datos económicos que envuelven a los mismos. Esto es debido a que son situaciones no muy extendidas, dadas las consecuencias negativas que conlleva. En relación a los datos, al ser situaciones que no son destapadas en algunos casos, simplemente se basan en estimaciones, que varían en gran medida de un ejercicio a otro.

En cuanto a las principales amenazas, puede encontrarse la gran volatilidad y rapidez con la que cambia la legislación tributaria, ya que debe adaptarse a las continuas circunstancias cambiantes del Estado y su población. Si el sistema tributario, tiende a alejarse de su punto óptimo, provocará, asimismo, un mayor número de situaciones elusivas y evasivas, lo cual es algo que debe evitarse.

### 3.4. Investigación Prospectiva

En línea con esta investigación, puede ser interesante continuar y complementar la misma, con un análisis de las mejoras posibles en el sistema tributario para que este alcance su punto de recaudación óptima, y que a su vez implique, una reducción en la utilización de métodos elusivos, mediante la previsión y el fortalecimiento del ordenamiento jurídico tributario, tanto español, como europeo.

## Referencias bibliográficas

### Bibliografía básica

#### Libros:

- FALCÓN Y TEYA, R. y PULIDO GUERRA, E. *Derecho Fiscal Internacional*. 2<sup>a</sup> ed. Madrid, Barcelona, Buenos Aires, Sao Paulo: Marcial Pons, 2013. Citado en: GARCÍA NOVOA, C. «Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea». *Administración & Ciudadanía* [en línea]. 2015, vol. 10, nº 1, pp. 35-63 [consulta: 24 de junio de 2024]. ISSN: 1887-0287. Disponible en: <https://egap.xunta.gal/revistas/AC/article/view/4090/5503>
- PÉREZ ROYO, F. *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*. 26<sup>a</sup> ed. Navarra: Cizur Menor: Civitas Thomson Reuters, 2016. Citado en: NAVARRO SCHIAPPACASSE, M.P. «La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos» *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* [en línea]. Marzo 2019, nº 432, pp. 147-186 [consulta: 24 de junio de 2024]. ISSN: 2792-8306. Disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3867>

#### Revistas en línea:

- GARCÍA NOVOA, C. «Armonización y lucha contra la elusión tributaria en la Unión Europea». *Administración & Ciudadanía* [en línea]. 2015, vol. 10, nº 1, pp. 35-63 [consulta: 24 de junio de 2024]. ISSN: 1887-0287. Disponible en: <https://egap.xunta.gal/revistas/AC/article/view/4090/5503>
- LINARES GIL, M.I. «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria» *InDret* [en línea]. Julio de 2004, working paper nº 225, pp. 1-16 [consulta: 24 de junio de 2024]. ISSN: 1698-739X. Disponible en: <https://indret.com/el-conflicto-en-la-aplicacion-de-la-norma-tributaria-en-la-ley-582003-de-17-de-diciembre-general-tributaria/>
- NAVARRO SCHIAPPACASSE, M.P. «La inconstitucionalidad de la sanción a la elusión fiscal: una revisión crítica de sus fundamentos» *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF* [en línea]. Marzo 2019, nº 432, pp. 147-186 [consulta: 24 de junio de 2024]. ISSN: 2792-8306. Disponible en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/3867>

- PALAO TABOADA, C. «La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la ley 50, de 14 de noviembre de 1977» *Civitas, REDF.* 1978, nº 15-16, p. 386. Citado en: LINARES GIL, M.I. «El conflicto en la aplicación de la norma tributaria en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria» *InDret* [en línea]. Julio de 2004, working paper nº 225, pp. 1-16 [consulta: 24 de junio de 2024]. ISSN: 1698-739X. Disponible en: <https://indret.com/el-conflicto-en-la-aplicacion-de-la-norma-tributaria-en-la-ley-582003-de-17-de-diciembre-general-tributaria/>
- SÁNCHEZ BARBERO, M.J. «La lucha contra el treaty shopping: cláusulas antiabuso en el ámbito de los convenios de doble imposición». *Cuadernos de Formación. Colaboración* [en línea]. 2022, vol. 15, nº 22, pp. 307-317 [consulta: 24 de junio de 2024]. ISSN: 2605-4477. Disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/28\\_15.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/28_15.pdf)
- SANZ GÓMEZ, R. «Elusión fiscal (regulación en la Unión Europea)» *Eunomía. Revista en Cultura de la Legalidad* [en línea]. Octubre 2017 – Marzo 2018, nº 13, pp. 251-259 [consulta: 24 de junio de 2024]. ISSN: 2253-6655. Disponible en: <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/EUNOM/article/view/3821/2391>
- VÁZQUEZ TAÍN, M.A. «Fraude, evasión y elusión fiscal en la Unión Europea». *Administración & Ciudadanía* [en línea]. 2015, vol. 10, nº 1, pp. 93-109 [consulta: 23 de junio de 2024]. ISSN: 1887-0287. Disponible en: <https://egap.xunta.gal/revistas/AC/article/view/4096/5701>

## Bibliografía complementaria

### Artículos periodísticos:

- BBC. «Paradise Papers: el refugio tributario de Apple al descubierto». *BBC News Mundo*. 6 noviembre 2017. Disponible en: <https://www.bbc.com/mundo/noticias-internacional-41894564>
- BOLSAMANÍA. «La UE adopta la primera norma para rastrear transferencias de criptomonedas». *Bolsamanía*. 17 octubre 2023. Disponible en: [https://www.bolsamania.com/noticias/mercados/ue-adopt-a-primera-norma-rastrear-transferencias-criptomonedas--14987024.html#google\\_vignette](https://www.bolsamania.com/noticias/mercados/ue-adopt-a-primera-norma-rastrear-transferencias-criptomonedas--14987024.html#google_vignette)
- EL CONFIDENCIAL. «Los beneficios fiscales de las criptomonedas: cómo reducir su tributación». *El Confidencial*. 1 diciembre 2020. En este artículo se cita a LABE

- ABOGADOS. Disponible en: [https://www.elconfidencial.com/empresas/2020-12-01/criptomonedas-beneficios-fiscales-bitcoin-irpf-bra\\_2850660/](https://www.elconfidencial.com/empresas/2020-12-01/criptomonedas-beneficios-fiscales-bitcoin-irpf-bra_2850660/)
- FÀBREGA, J. «Las grandes multinacionales españolas pagan menos impuestos pese a que sus beneficios son mayores». *Cadena Ser.* 24 abril 2024. Disponible en: <https://cadenaser.com/nacional/2024/04/24/las-grandes-multinacionales-solo-pagan-un-144-en-impuesto-de-sociedades-en-espana-cadena-ser/>
  - LARROUY, D. «Las reglas contra el fraude fiscal hacen desaparecer casi el 80% de las sicav españolas en dos años». *elDiario.* 15 enero 2024. Disponible en: [https://www.eldiario.es/economia/reglas-fraude-fiscal-desaparecer-80-sicav-espanolas-anos\\_1\\_10837278.html](https://www.eldiario.es/economia/reglas-fraude-fiscal-desaparecer-80-sicav-espanolas-anos_1_10837278.html)
  - MARRACO, M. y VIAÑA, D. «El Tribunal Constitucional declara nula la amnistía fiscal que impulsó Montoro en 2012». *El Mundo.* 8 junio 2017. Disponible en: <https://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2017/06/08/593964f6e5fdeaa55a8b462f.html>
  - PÉREZ, E. (a) «El cambio fue como de la noche a la mañana: hay españoles cerrando sus empresas y abriéndolas en Estonia por internet». *Xataka.* 28 junio 2023. Disponible en: <https://www.xataka.com/empresas-y-economia/hay-espanoles-cerrando-sus-empresas-abriendolas-estonia-internet-1>
  - PÉREZ, E. (b) «España quiso recaudar 1.000 millones de euros al año con la tasa Google. Ahora desaparecerá por la puerta de atrás». *Xataka.* 20 julio 2023. Disponible en: <https://www.xataka.com/empresas-y-economia/espana-quiso-recaudar-1-000-millones-euros-al-ano-tasa-google-ahora-desaparecerá-puerta-atras>
  - ROMERA, J. «Así permite el sándwich holandés tributar solo el 3% de los beneficios». *El Economista.* 3 marzo 2023. Disponible en: <https://www.eleconomista.es/infraestructuras-servicios/noticias/12172148/03/23/Asi-permite-el-sandwich-holandes-tributar-solo-el-3-de-los-beneficios.html>
  - SÁNCHEZ, L.J. «Hacienda cambia las reglas de juego sobre las SICAV, lo que podría poner en riesgo su viabilidad en España». *ConfiLegal.* 9 octubre 2021. En el mismo, se citan a PUIG, M. y a VINUESA, J. Disponible en: <https://confilegal.com/20211009->

[hacienda-cambia-las-reglas-de-juego-sobre-las-sicav-y-podria-poner-en-riesgo-su-viabilidad-en-espana/](#)

- SÁNCHEZ DE LA CRUZ, D. «La lección irlandesa de la Curva de Laffer: cómo recaudar más bajando sociedades al 12%». *Libre Mercado*. 16 febrero 2024. Disponible en: <https://www.libremercado.com/2024-02-16/curva-de-laffer-veinte-anos-irlanda-impuesto-sociedades-125-por-ciento-recauda-mas-que-espana-empresas-7096683/>
- VALENTE, M. «El régimen fiscal de los residentes no habituales: soplan vientos de cambio en Portugal». *Diario Expansión*. 1 noviembre 2023. Disponible en: <https://www.expansion.com/juridico/opinion/2023/11/01/654238b9e5fdea91638b4613.html>
- VIAÑA, D. «El Gobierno aprueba el impuesto mínimo del 15% para multinacionales: Es un día para felicitarnos». *El Mundo*. 4 junio 2024. Disponible en: <https://www.elmundo.es/economia/macroeconomia/2024/06/04/665f064ee4d4d872718b45c9.html>

Blogs:

- DEL POZO, M. «Adiós al doble irlandés y al sándwich holandés». *Peón de Dama. Diario Expansión*. 13 junio 2021. Disponible en: <https://www.expansion.com/blogs/peon-de-dama/2021/06/13/adios-al-doble-irlandes-y-al-sandwich.html>
- SANHERMELANDO, J. «Revés de la justicia europea contra Apple en el litigio por la sanción récord de 13.000 millones por elusión fiscal». *Invertia. El Español*. 9 noviembre 2023. Disponible en: [https://www.elespanol.com/invertia/empresas/20231109/reves-justicia-europea-apple-litigio-sancion-record-millones-elusion-fiscal/808419215\\_0.html](https://www.elespanol.com/invertia/empresas/20231109/reves-justicia-europea-apple-litigio-sancion-record-millones-elusion-fiscal/808419215_0.html)
- SEMPERE, P. «España pierde más de 4.000 millones al año por la elusión fiscal de las grandes empresas». *Cinco Días. El país*. 16 diciembre 2022. Disponible en: [https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/15/economia/1671125305\\_902904.html#](https://cincodias.elpais.com/cincodias/2022/12/15/economia/1671125305_902904.html#)

Comunicaciones y recomendaciones:

- Comunicación COM (2012) 351 final de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre «formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal,

también en relación con terceros países». Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2012:0351:FIN:ES:PDF>

- Comunicado de Prensa, de 17 de octubre de 2023. «El Consejo adopta una Directiva para impulsar la cooperación entre las autoridades tributarias nacionales (DCA 8)». Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2023/10/17/council-adopts-directive-to-boost-cooperation-between-national-taxation-authorities-dac8/>
- Comunicado de Prensa nº 171/23, de 9 de noviembre de 2023. «Según el Abogado General Pitruzzella, debe anularse la sentencia del Tribunal General sobre las decisiones fiscales anticipadas adoptadas por Irlanda respecto de Apple». Disponible en: <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2023-11/cp230171es.pdf>
- Recomendación 2012/772/UE de la Comisión Europea sobre «la planificación fiscal agresiva». *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 12 de diciembre de 2012. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:32012H0772&from=LT>

#### Consultas:

- Consulta a la ICAC 4. BOICAC nº 120/2019, de diciembre de 2019
- Consulta Vinculante de la DGT, nº V0808-18, de 22 de marzo de 2018
- Consulta Vinculante de la DGT, nº V1964-20, de 16 de junio de 2020
- Consulta Vinculante de la DGT, nº V0486-22, de 10 de marzo de 2022
- Consulta Vinculante de la DGT, nº V1162-22, de 26 de mayo de 2022
- Consulta Vinculante de la DGT, nº V2005-22, de 20 de septiembre de 2022
- Consulta Vinculante de la DGT, nº V2214-23, de 27 de julio de 2023

#### Informes:

- OCDE. *Enfoque de dos pilares para abordar los desafíos fiscales derivados de la digitalización de la economía*. OCDE, 2021
- OCDE. *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales. Informe final acción 6*. OCDE, 2015

#### Otros recursos:

- Diccionario Panhispánico del Español Jurídico. RAE, 2023. Disponible en: <https://dpej.rae.es>
- Glosario de la Agencia Estatal de Administración Tributaria. AEAT. Disponible en: [https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario\\_VT\\_es\\_ES.html](https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Glosario_VT_es_ES.html)

Otras resoluciones:

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 13 de marzo de 2024, nº 3395/2024, nº de resolución 165/2024, ES:TSJM:2024:3395

Páginas Web:

- «Acabar con el traslado de beneficios al extranjero». OCDE [en línea]. [consulta: 24 de junio de 2024]. Disponible en: <https://www.oecd.org/acerca/impacto/con-el-traslado-de-beneficios-al-extranjero.htm>
- «Elusión fiscal legal el doble irlandés con un enfoque sándwich holandés». FasterCapital [en línea]. Abril 2024. [consulta: 24 de junio de 2024]. Disponible en: <https://fastercapital.com/es/contenido/Elusion-fiscal-legal--el-doble-irlandes-con-un-enfoque-sandwich-holandes.html>
- «Elusión versus evasión de impuestos: glosario fácil sobre fiscalidad». Parlamento Europeo [en línea]. Febrero de 2018. [consulta: 24 de junio de 2024]. Disponible en: <https://www.europarl.europa.eu/topics/es/article/20150529STO61068/elusion-versus-evasion-de-impuestos-glosario-facil-sobre-fiscalidad>
- «España adelanta la aplicación del primer Reglamento del mundo sobre el mercado de criptoactivos». La Moncloa [en línea]. Octubre de 2023. [consulta: 24 de junio de 2024]. Disponible en: <https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/asuntos-economicos/Paginas/2023/261023-reglamento-europeo-mercado-criptoactivos.aspx>
- «Manual práctico de Renta 2022». AEAT [en línea]. 2022. [consulta: 24 de junio de 2024]. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/ayuda/manuales-videos-folletos/manuales-practicos/irpf-2022/c11-ganancias-perdidas-patrimoniales/monedas-virtuales/compra-venta-monedas-virtuales-tributacion-inversor.html>

- «Paquete de lucha contra la elusión fiscal». *Consejo Europeo. Consejo de la Unión Europea* [en línea]. Enero de 2020. [consulta: 24 de junio de 2024]. Disponible en: <https://www.consilium.europa.eu/es/policies/anti-tax-avoidance-package/>
- «¿Qué es una SICAV?». *Diario Expansión* [en línea]. 2024. [consulta: 24 de junio de 2024]. Disponible en: <https://www.expansion.com/economia-para-todos/inversion/que-es-una-sicav.html>
- «Worldwide Tax Summaries Online». *PWC* [en línea]. 2024. [consulta: 24 de junio de 2024]. Disponible en: <https://taxsummaries.pwc.com>

### **Legislación citada**

#### Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional:

- Convenio entre el Reino de España y la República de Estonia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho en Tallinn el 3 de septiembre de 2003. *Boletín Oficial del Estado*, 3 de febrero de 2005, núm. 29. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2005-1716>
- Convenio entre el Reino de España y el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio y su Protocolo, hechos en Londres el 14 de marzo de 2013. *Boletín Oficial del Estado*, 15 de mayo de 2014, núm. 118. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-5171-consolidado.pdf>

#### Legislación española:

- Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva. *Boletín Oficial del Estado*, 5 de noviembre de 2003, núm. 265. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-20331>
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 18 de diciembre de 2003, núm. 302. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la

Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*, 29 de noviembre de 2006, núm. 285. Disponible en:  
<https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

- Ley 10/2010, de 28 de abril, de prevención del blanqueo de capitales y de la financiación del terrorismo». *Boletín Oficial del Estado*, 29 de abril de 2010, núm. 103. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-6737>
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 28 de noviembre de 2014, núm. 288. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>
- Ley 34/2015, de 21 de septiembre, de modificación parcial de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*, 22 de septiembre de 2015, núm. 227. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-10143>
- Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, de transposición de la Directiva (UE) 2016/1164, del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, de modificación de diversas normas tributarias y en materia de regulación del juego. *Boletín Oficial del Estado*, 10 de julio de 2021, núm. 164, pp. 82584 a 82676. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2021-11473>
- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. *Boletín Oficial del Estado*, 24 de noviembre de 1995, núm. 28º. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1995-25444>
- Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. *Gaceta de Madrid*, 25 de julio de 1889, núm. 206. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1889-4763>
- Real Decreto 1082/2012, de 13 de julio, por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de instituciones de inversión colectiva. *Boletín Oficial del Estado*, 20 de julio de 2012, núm. 173. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-9716>

- Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*, 11 de julio de 2015, núm. 165.  
Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2015-7771>

#### Legislación europea:

- Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros. *Diario Oficial de las Comunidades Europeas*, de 20 de agosto de 1990. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-1990-81108>
- Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 26 de junio de 2003. Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2003/157/L00049-00054.pdf>
- 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. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 19 de julio de 2016. Disponible en: <https://www.boe.es/doue/2016/193/L00001-00014.pdf>
- Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 24 de octubre de 2023. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2023-81490>
- Reglamento (UE) nº 1114/2013 de la Comisión, de 7 de noviembre de 2013, por el que se modifica el Reglamento (CE) nº 1857/2006 en lo que se refiere a su período de aplicación. *Diario Oficial de la Unión Europea*, de 8 de noviembre de 2013. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2013-82356>

#### **Jurisprudencia referenciada**

##### Jurisprudencia española:

- Sentencia del Tribunal Constitucional, de 10 de mayo de 2005, nº 120/2005, ES:TC:2005:120

- Sentencia del Tribunal Supremo, de 30 de mayo de 2011, nº 4147/2011, ES:TS:2011:4147
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de septiembre de 2012, nº 6426/2012, ES:TS:2012:6426
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de enero de 2013, nº 365/2013, ES:TS:2013:365
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 9 de febrero de 2015, nº 488/2015, ES:TS:2015:488
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 22 de abril de 2019, nº 1369/2019, nº de resolución 209/2019, ES:TS:2019:1369
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 23 de septiembre de 2020, nº 3062/2020, nº de resolución 1196/2020, ES:TS:2020:3062
- Sentencia del Tribunal Supremo, de 16 de noviembre de 2022, nº 4154/2022, nº de resolución 1503/2022, ES:TS:2022:4154

Jurisprudencia europea:

- Sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121
- Sentencia de 12 de septiembre de 2006, Cadbury Schweppes, C-196/04, EU:C:2006:544
- Sentencia de 8 de marzo de 2017, Euro Park Service, C-14/16, EU:C:2017:177
- Sentencia de 26 de febrero de 2019, N Luxembourg 1 y otros, asuntos acumulados C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, EU:C:2019:134
- Sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, C-114/22, EU:C:2023:430

## Listado de abreviaturas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

ART: Artículo

BEPS: Erosión de la Base Imponible y Traslado de Beneficios (traducido de: Base Erosion and Profit Shifting)

BOICAC: Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

CC: Código Civil

CNMV: Comisión Nacional del Mercado de Valores

CP: Código Penal

DGT: Dirección General de Tributos

FD: Fundamento de Derecho

FJ: Fundamento Jurídico

G20: Grupo de los Veinte

ICAC: Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LGT: Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre)

LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 27/2014, de 27 de noviembre)

NFT: Token no fungible (traducido de: Non-fungible token)

NIF: Número de Identificación Fiscal

OCDE: Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico

PIB: Producto Interior Bruto

PWC: PriceWaterhouseCoopers

RAE: Real Academia Española

STC: Sentencia del Tribunal Constitucional

STJUE: Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

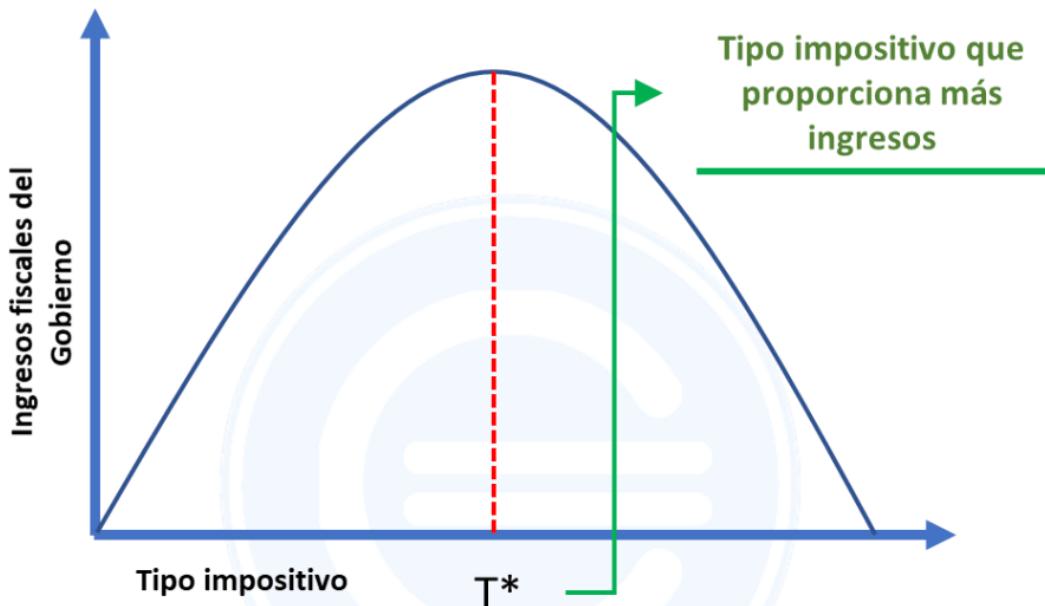
STS: Sentencia del Tribunal Supremo

STSJ M: Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid

TC: Tribunal Constitucional

TJUE: Tribunal de Justicia de la Unión Europea

## Anexo A. Curva de Laffer



La curva de Laffer establece que existe un tipo impositivo óptimo  $T^*$  que maximiza los ingresos fiscales del Gobierno.



Por encima o por debajo de dicho tipo los ingresos fiscales se reducen.

**Fuente:** Economipedia. Javier Sánchez Galán y José Francisco López (2020). Disponible en:  
<https://economipedia.com/definiciones/curva-de-laffer.html>