



FACULTAD DE DERECHO

**LA OPTIMIZACIÓN FISCAL Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA EN ESPAÑA: UNA
CRÍTICA JURÍDICA**

Autor: Javier Gutiérrez Aguilera

5º E-3 B

Área: Derecho Tributario

Tutora: Carmen Márquez Sillero

Madrid

Abril de 2024

ÍNDICE

RESUMEN	3
PALABRAS CLAVE	3
ABSTRACT	4
KEY WORDS	4
ABREVIATURAS	5
I. INTRODUCCIÓN	6
1. METODOLOGÍA	6
2. CONTEXTUALIZACIÓN DEL TEMA	6
3. OBJETIVOS DEL ESTUDIO	7
II. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA OPTIMIZACIÓN FISCAL Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA	8
1. LA OPTIMIZACIÓN FISCAL	8
1.1. Concepto	8
1.2. Inclusión en el ordenamiento jurídico y caracterización del abuso	9
2. LA EVASIÓN TRIBUTARIA	11
2.1 Concepto	11
2.2 Diferencia entre evasión y elusión fiscal	12
III. CAUSAS DE LA OPTIMIZACIÓN Y LA EVASIÓN: UNA REFLEXIÓN ACERCA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.	13
1. ANÁLISIS DE LAS CAUSAS	13
1.1 Introducción a los principios tributarios	13
1.2 La cuestión de la confiscatoriedad	15
2. PRESIÓN Y ESFUERZO FISCAL EN ESPAÑA	16
2.1 Conceptualización, diferencias y análisis comparativo	16
2.2 ¿Existe relación entre el incremento del esfuerzo fiscal y el aumento del fraude?	21

IV. LA OPTIMIZACIÓN FISCAL	23
1. ESTRATEGIAS COMUNES DE OPTIMIZACIÓN FISCAL.....	23
1.1 La compensación de bases imponibles negativas	24
1.2 El diferimiento en la imposición	25
1.3 Cambios temporales en la realización del hecho imponible	26
1.4 Arbitraje entre impuestos o tipos de gravámenes diferenciados	27
1.4.1 <i>Cambio en la clasificación fiscal aplicable</i>	27
1.4.2 <i>Redistribución intrafamiliar de la renta</i>	29
1.5 El arbitraje fiscal	30
1.5.1 <i>Empleo por parte de multinacionales</i>	30
1.5.2 <i>Debate relativo a su legalidad</i>	31
V. LA EVASIÓN TRIBUTARIA	32
1. ESTRATEGIAS RELEVANTES DE EVASIÓN FISCAL A NIVEL NACIONAL	32
1.1 Ocultación de rentas y patrimonios mediante el empleo de testaferros y sociedades pantalla	32
1.2 Redes de facturas falsas	34
1.3 Fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido	36
VI. CONCLUSIONES	38
VII. BIBLIOGRAFÍA	40
1. LEGISLACIÓN.....	40
2. JURISPRUDENCIA.....	40
3. OBRAS DOCTRINALES	40
4. RECURSOS DE INTERNET.....	41
VIII. ANEXOS	44

RESUMEN

La optimización fiscal y la evasión tributaria constituyen figuras centrales de debate en el sistema tributario español, no solo por su polémico uso por parte de los contribuyentes para disminuir sus pagos a la Hacienda Pública, también por las cuestiones éticas y morales que suscitan.

Este trabajo pretende conceptualizar y clarificar la naturaleza jurídica de dos herramientas que tantas veces se confunden y que son radicalmente distintas, tanto en los medios empleados para su consecución, como en su acogida en el ordenamiento jurídico español. Además, se estudia desde una perspectiva práctica y detallada las principales estrategias y procedimientos implementados en el seno nuestro país.

Por último, se analizan las causas que pueden impulsar a los individuos al uso de estos instrumentos, estudiando la presión y el esfuerzo fiscal en España, comparándolos con otros países y examinando la existencia de un posible nexo entre el aumento de estas magnitudes y la economía sumergida.

PALABRAS CLAVE

Optimización fiscal, evasión tributaria, estrategias, presión tributaria, esfuerzo fiscal

ABSTRACT

Tax optimization and tax evasion are central figures in the debate in the Spanish tax system, not only because of their controversial use by taxpayers to reduce their payments to the State Treasury, but also because of the ethical and moral issues they raise. This work aims to conceptualize and clarify the legal nature of two tools which are often confused and that are radically different, both in the means used for their achievement, and in their acceptance in the Spanish legal system. In addition, the main strategies and procedures implemented within our country are studied from a practical and detailed perspective.

Finally, it analyzes the causes that can drive individuals to use these instruments, studying the fiscal pressure and effort in Spain, comparing them with other countries and examining the existence of a possible link between the increase of these elements and the informal economy.

KEY WORDS

Tax optimization, tax evasion, strategies, fiscal pressure, fiscal effort

ABREVIATURAS

IRPF - Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IVA - Impuesto sobre el Valor Añadido

IGIC - Impuesto General Indirecto Canario

PIB - Producto Interior Bruto

OCDE - Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

LIS – Ley del Impuesto sobre Sociedades

BOE - Boletín Oficial del Estado

I. INTRODUCCIÓN

1. METODOLOGÍA

Para el desarrollo de este Trabajo Final de Grado se ha optado por un enfoque metodológico puramente cualitativo, adecuado para profundizar y analizar dos conceptos jurídicos complejos y polémicos como son la optimización y la evasión fiscal. Este enfoque implicará un análisis profundo de las leyes tributarias españolas, jurisprudencia, publicaciones académicas e informes de asociaciones nacionales e internacionales.

Pondremos el foco en una perspectiva práctica, analizando las estrategias empleadas, así como la respuesta del ordenamiento jurídico a las mismas, y en una perspectiva crítica, reflexionando sobre el atractivo del sistema fiscal español para el desarrollo de actividades económicas, las razones que impulsan al empleo de estas fórmulas tributarias y la posible confiscatoriedad de algunos tributos nacionales.

De esta manera, en este Trabajo se esperan obtener conclusiones y reflexiones útiles y actualizadas que no solo queden en el ámbito académico, sino que proporcionen una valiosa información al lector de acerca de estos dos instrumentos jurídicos de enorme relevancia para el sistema tributario español, a la par que fomenten una reflexión crítica individual relativa a este ordenamiento que tanto afecta a nuestro día a día como contribuyentes del mismo.

2. CONTEXTUALIZACIÓN DEL TEMA

En un contexto de globalización y desarrollo económico mundial, la optimización fiscal y la evasión tributaria se han alzado como figuras jurídicas relevantes empleadas por individuos, empresas y, en particular, por corporaciones multinacionales para reducir el pago de las cargas tributarias a las que se ven sometidas, lo que ha llevado a desafíos tanto locales como internacionales. En las últimas décadas la globalización ha incrementado los flujos de bienes, servicios y capitales, pero también han llevado a la extensión y el desarrollo de complejas estrategias fiscales que, paulatinamente, han ido socavando la capacidad recaudatoria de los países.

Así pues, en las modernas sociedades actuales, donde el desarrollo del Estado de bienestar ha constituido la piedra angular del crecimiento social, el Gobierno se alza como pilar garante del sistema de servicios públicos necesarios para su consecución, siendo la “institución” que canaliza la riqueza de las naciones en favor de todos los miembros de su sociedad. Los tributos, por su parte, constituyen la principal fuente de financiación, siendo

el instrumento a través del cual los Estados pueden recaudar dinero que va dirigido al erario público, y que posteriormente será empleado por éstos para diversos fines, entre ellos, la garantía de dicho bienestar. De esta manera, el impacto significativo que la optimización fiscal y la evasión tributaria tienen en la economía, afectando a la equidad tributaria, y, en consecuencia, a la capacidad de la nación para financiar servicios esenciales y sostener el Estado de bienestar social, las hacen merecedoras de un profundo análisis que comprenda el impacto y las consecuencias que tienen en el erario público.

Es por ello que España, como muchos otros países, se enfrenta a la dualidad de tener que hacer frente a los crecientes gastos derivados del sostenimiento de los servicios públicos, mientras intenta crear y promover un entorno fiscal atractivo para la actividad económica y la inversión. Tras la crisis financiera de 2008, la situación se ha agravado como consecuencia del constante incremento de la presión fiscal, intensificándose el debate relativo a la justicia tributaria y poniéndose en el foco cada vez más la optimización y la evasión fiscal. A esta situación se le suma el creciente escrutinio social de las estrategias fiscales empleadas por las grandes corporaciones y las grandes fortunas, avivando la cuestión relativa a la moral, la justicia tributaria y la responsabilidad social.

De esta manera, en el trabajo se examinarán las tensiones entre la necesidad de atraer inversión y la obligación de asegurar una distribución equitativa de la carga tributaria, a la par que se proporcionará un entendimiento profundo de ambos conceptos en el ámbito particular de nuestro país.

3. OBJETIVOS DEL ESTUDIO

El objetivo de este Trabajo de Fin de grado es, en primer lugar, la conceptualización clara y precisa de qué es la optimización fiscal y la evasión tributaria, evaluando su naturaleza jurídica, poniendo el foco en sus diferencias y distinguiéndolas, a su vez, de otras figuras legales con las que a menudo son confundidas.

Además, examinaremos los factores que fomentan la evasión fiscal y que llevan al empleo de estructuras de ingeniería tributaria, analizando y reflexionando acerca de la posible confiscatoriedad del sistema tributario español y si este resulta atractivo y competitivo para la actividad económica y la inversión.

Por último, investigaremos en profundidad las tácticas y métodos de evasión y optimización fiscal empleados en la actualidad, y elaboraremos conclusiones críticas y constructivas que permitan la reflexión individual del lector acerca de nuestro

ordenamiento tributario.

II. CONCEPTUALIZACIÓN DE LA OPTIMIZACIÓN FISCAL Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA

1. LA OPTIMIZACIÓN FISCAL

1.1. Concepto

Según Fraga la optimización fiscal o planificación tributaria se trata de una práctica consistente en el desarrollo de una estructura jurídica-financiera y operacional por parte de una persona física o jurídica con el objetivo de reducir su carga fiscal mediante el aprovechamiento de las lagunas o vacíos existentes en la legislación aplicable, empleando las salidas que la propia ley ofrece¹. Se trata, por lo tanto, de un instrumento destinado a la reducción de los costes fiscales en los que una entidad o individuo incurre mediante el empleo eficiente de la legislación aplicable.

Así, podemos afirmar que la optimización fiscal constituye una herramienta “*caracterizada por una serie de comportamientos situados dentro de la legalidad, que son llevados a cabo de forma coordinada, cuya finalidad es la creación de situaciones jurídicas orientadas a la reducción de la carga fiscal soportada, empleando y aprovechándose de las leyes tributarias de uno o varios territorios*”². Así pues, la característica diferencial de esta figura es que se trata de una herramienta plenamente legal, al emplear y beneficiarse de la propia ley.

Resulta fundamental para la optimización fiscal, según Báez, que los contribuyentes realicen un proceso de previsión de su actividad, con la finalidad de poder diseñar la estrategia más óptima con apego a las leyes y realizar sus comportamientos en el mercado basados en esta, con el objetivo ulterior de posponer o evitar una futura carga tributaria³.

¹ Fraga, L. “La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, vol. II, n. 1, 2005, p. 194.

² Villasmil Molero, M., “La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial”, *Dictamen Libre*, n. 20, 2017 (disponible en <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/dictamenlibre/article/view/2896/2310>; última consulta 4/02/2024).

³ Báez, T. “Planificación tributaria, herramienta fundamental en todo negocio”, *El Nuevo Diario*, enero 2016. (disponible en <http://www.elnuevodiario.com.ni/economia/403263-planificacion-tributaria-herramienta-fundamental-t>; última consulta 11/03/2024).

De esta manera, podemos ver como la optimización tributaria requiere de un proceso elaborado que va más allá del conocimiento de las leyes. Según Hidalgo, para la realización de una optimización fiscal se requiere seguir un proceso consistente en

- *“Una serie de operaciones aún no realizadas, de manera que no se haya verificado aún el hecho imponible de las obligaciones fiscales.*
- *Un riguroso análisis de las normas tributarias que será de aplicación sobre las operaciones en cuestión.*
- *La identificación de los posibles escenarios que pueden producirse como resultado de las operaciones planteadas, y el impacto tributario en cada uno de ellos.*
- *Un análisis financiero de la implementación de cada escenario, con el objetivo de verificar que las estrategias planteadas son en efecto rentables, más allá de que sean capaces de disminuir la carga fiscal que las afecta.*
- *Un análisis de viabilidad de las estrategias definidas (tiempos, trámites, posibilidades)*
- *Y, por último, la elección de la alternativa más económica y eficiente⁴”.*

1.2. Inclusión en el ordenamiento jurídico y caracterización del abuso

En cuanto a su cabida en el ordenamiento jurídico español, la planificación fiscal será lícita en dos situaciones: 1) Cuando se encuentre explícitamente establecida en la normativa tributaria, en cuanto en tanto el legislador ha querido voluntariamente que el contribuyente pueda acogerse a la misma por alguna razón, que puede ser para fomentar una actividad económica o evitar un carga excesiva, siempre de acuerdo a lo dispuesto en la Constitución. 2) Cuando esta optimización fiscal no tenga como objetivo final la reducción de la carga tributaria soportada por el contribuyente, sino que esta reducción sea un medio para alcanzar otro motivo económico válido recogido por nuestra legislación en el artículo 96.2 la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En concreto, se considerará motivo económico válido la “reestructuración o racionalización de las actividades” de empresas que participen en

⁴ Hidalgo, A., “Planificación Tributaria e Indicadores de Gestión: Una Alternativa Metodológica”, Congreso Venezolano Gremio de Contadores Públicos Universidades Nacionales, 2012 (disponible en <https://www.yumpu.com/es/document/read/8099775/grfyp>; última consulta 8/02/2024).

procesos de fusiones, adquisiciones o cambios de domicilios, aunque estos motivos válidos no se limitan de forma taxativa a los mencionados⁵.

Así pues, afirma Alonso González que *“la pretensión del máximo ahorro fiscal a través de una adecuada planificación fiscal encuentra respaldo constitucional en los artículos 10 y 38 de nuestra Constitución en la medida en que garantizan la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario⁶”*. De esta manera, el encaje de la optimización fiscal en nuestro ordenamiento jurídico se hace a través de la libertad personal y empresarial recogida en la Constitución, estableciéndose una serie de límites, que son los anteriormente mencionados, a saber: que se realice de acuerdo a una ley que la recoja como opción para el contribuyente o cuando su objetivo final sea un motivo económico válido de los recogidos en el artículo 96.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Es imprescindible señalar aquí una figura polémica que no tiene cabida dentro del ordenamiento jurídico y que linda, y en ocasiones se confunde, con el concepto lícito anteriormente planteado, que es la optimización fiscal abusiva. De esta manera, la optimización fiscal abusiva será aquella caracterizada, *“por la artificiosidad, el aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales, la ausencia de motivación económica y finalidad exclusivamente fiscal y la utilización de la norma de forma ajena a su espíritu y finalidad. Vinculándose la característica de artificiosidad a la inusualidad, a la inadecuación, a la ausencia de oportunidad o de lógica del esquema operativo⁷”*.

Así pues, como más tarde analizaremos, la elección de los sistemas y su objeto final harán de la optimización fiscal una herramienta lícita acorde a la legalidad vigente, o un instrumento ilícito y jurídicamente reprochable.

⁵ Durán, J.M., “La presión fiscal en España: comparativa con la Unión Europea”, *Expansión*, 14 de noviembre de 2023. (disponible en <https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2023/11/14/la-presion-fiscal-en-espana-comparativa.html> ; última consulta 05/03/2024).

⁶ Alonso González, L. M. “Planificación fiscal y economía de opción”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 6, 2006, p. 29.

⁷ Amorós Viñals, A. “La Planificación Fiscal Agresiva”, *Estudios Financieros – Revista de contabilidad y tributación*, n. 362, 2013, p. 32.

2. LA EVASIÓN TRIBUTARIA

2.1 Concepto

El otro gran concepto que nos concierne en nuestro estudio es la evasión tributaria, que, según Rosembuj, se trata de un instrumento aplicado por los contribuyentes, consistiendo en diversas maniobras empleadas con el objetivo final de evitar el pago de impuestos, violando para ello la ley⁸. Así pues, la evasión tributaria consiste, en esencia, en la omisión del deber de pago de las cargas tributarias que los contribuyentes deberían soportar de acuerdo a la normativa tributaria aplicable, incumpliendo la misma mediante el empleo de diversas actuaciones, las cuales tienen dicha omisión como objetivo final, que no aparente, circunstancia relevante que más adelante será objeto de análisis.

Afirma el autor que “el núcleo de la conducta trasgresora no es otro que la ocultación de rendimientos, bienes y derechos de contenido económico mediante la utilización de documentos material o ideológicamente falsos, la realización de actos o negocios jurídicos⁹”, de manera que para llevarse a cabo la evasión fiscal deben producirse, como pasos esenciales:

- El cumplimiento del supuesto de hecho de un tributo, esto es, el presupuesto fijado por la ley para configurar cada tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria principal, según dispone la Ley General Tributaria¹⁰.
- El nacimiento, como consecuencia de su cumplimiento, de la obligación fiscal principal y de las accesorias.
- Una conducta que se concrete en el empleo de herramientas varias que llevan a evitar la deuda tributaria principal mediante la violación de la propia ley.

Así pues, según Torres Heleno, para que hablemos de evasión fiscal se requiere esa “conducta voluntaria y dolosa, omisiva o activa, de los obligados tributarios dirigida a la exención del cumplimiento, total o parcial, de las obligaciones tributarias¹¹”. Podemos

⁸ Rosembuj, J., *El fraude de la Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p.67.

⁹ *Ibid.*

¹⁰ Artículo 20.1 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003).

¹¹ Torres Heleno, T., “Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria”, *Revista dos tribunas*, 2003 (disponible en 06-Taveria.pdf (economistas.es); última consulta 8/03/2024).

concluir, por tanto, que el evasor será aquel contribuyente que, estando vinculado al pago de una carga tributaria por ley, esquivo su deber legal mediante herramientas diversas que más adelante consideraremos.

2.2 Diferencia entre evasión y elusión fiscal

Es necesario, además, distinguir el concepto de evasión fiscal del de elusión fiscal, en tanto en cuanto en el segundo, el contribuyente si emplea la ley tributaria aplicable, pero lo hace con una finalidad y con una intencionalidad distinta a la buscada por el legislador. Así, como afirma Rosembuj, con la elusión se busca esquivar la aplicación de la norma tributaria mediante el empleo de la propia ley, que no se realizaría de no haber mediado una serie de actos jurídicos y prácticas¹². En esencia, con esta herramienta se busca que el hecho imponible que lleva a la aplicación de una norma concreta no se produzca y que el gravamen sobre una cierta actividad no exista. La elusión fiscal se trata, por tanto, de una figura que bordea la legalidad y que, a mi juicio, al no encajar en los supuestos ya mencionados de ingeniería fiscal recogidos por la Constitución y las leyes, no tendría cabida en nuestro ordenamiento jurídico.

Como hemos podido analizar, ambas figuras presentan diferencias sustanciales, tanto en sus características como en su acogida en el ordenamiento jurídico, así como en las consecuencias de su empleo por parte de los contribuyentes. De tal manera, la principal diferencia es evidente: la evasión fiscal supone un ilícito tributario, mientras que la planificación fiscal es plenamente legal, en cuanto en tanto se trata de un ejemplo del uso de la economía de opción por parte de los contribuyentes.

Así, mientras que la optimización fiscal emplea y se aprovecha de la propia ley tributaria aplicable al caso, lindando, pero sin salir del margen del ordenamiento jurídico, la evasión supone una conducta dirigida a evitar dicha carga tributaria, pero evitando el cumplimiento parcial o total de la normativa en cuestión.

Pero esta diferencia va más allá, dado que, como hemos mencionado anteriormente, en ocasiones es el propio legislador quien quiere premiar al contribuyente permitiéndole que se acoja y aproveche la propia legislación para el diseño de una estructura jurídica que permita optimizar la carga tributaria soportada, siendo las razones que lo impulsan de muy diversa índole, en particular, la voluntad de promover una cierta actividad económica, de

¹² Rosembuj, J., *El fraude de la Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p.67.

proteger a los agentes económicos en situaciones de emergencia o reducir una carga fiscal excesiva que se aplica sobre determinadas empresas de un sector.

III. CAUSAS DE LA OPTIMIZACIÓN Y LA EVASIÓN: UNA REFLEXIÓN ACERCA DEL SISTEMA TRIBUTARIO ESPAÑOL.

Es esencial conocer la reflexión que precede a la toma de la decisión de emplear estas técnicas jurídico tributarias, en tanto que de ella podemos extraer valiosa información relativa a las problemáticas del sistema tributario, las coyunturas a las que se enfrentan los contribuyentes, la posible confiscatoriedad y la competitividad y el atractivo fiscal de nuestro país, así como posibles reformas o revisiones de los tributos.

En esencia, para nuestro estudio, nos concierne la realización de una crítica del ordenamiento tributario español, en tanto que, si no entendemos que causas empujan a la realización de estas actividades, no seremos capaces de elaborar un verdadero análisis jurídico de las mismas.

1. ANÁLISIS DE LAS CAUSAS

1.1 Introducción a los principios tributarios

Dice nuestra Constitución en su artículo 31.1 que *“todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio”*, sentando, por tanto, una serie de principios jurídico-tributarios que inspiran y definen la actuación de los poderes públicos en materia fiscal, desprendiéndose de dicho artículo los principios de capacidad económica, progresividad, justicia y no confiscatoriedad.

La propia Constitución en su artículo 33.2 refuerza esta idea del deber de contribución estableciendo que *“1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia. 2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes”*. Así es que queda clara la existencia de un nexo entre ambas materias, la propiedad privada y la tributación, en tanto que para que exista la segunda debe existir la primera.

Estos principios, como decíamos, configuran e inspiran la actuación de los poderes públicos en sus prerrogativas tributarias, debiendo ser los tributos, por tanto, justos, progresivos, no confiscatorios y basados en la capacidad económica del contribuyente.

Dicho esto, debemos hacer énfasis en este último principio, en tanto que la capacidad económica constituye “*no solo el elemento determinante o justificativo del deber de contribuir (su fundamento), al ser inherente al concepto constitucional de tributo que en su hecho imponible haya una fuente de capacidad económica, sino también el elemento determinante de la proporción en la que cada uno contribuye al sostenimiento de los gastos públicos*”¹³. Esta reflexión es de suma importancia, en tanto que, para que surja la legitimidad y la capacidad de exigir el pago de un tributo, debe haber una previa manifestación de la existencia de capacidad económica, no pudiendo los poderes públicos imponer dicho pago sin su existencia. Así, se configura la capacidad económica como principio basilar del sistema fiscal y como principio de aplicación del mismo, en tanto que debe hacerse de acuerdo a la capacidad económica de cada individuo.

Tomando esta última reflexión como base, y según Moreno Fernández, podemos afirmar que la existencia de la capacidad económica no genera un derecho total y absoluto en favor de los poderes públicos para imponer un tributo sin límites sobre la misma, sino que surge también la obligación para estos de hacerlo de acuerdo a esta misma capacidad económica, siendo por ello un principio diferente al resto, en tanto que es aplicable a cada individuo de forma particular en relación a la carga que debe satisfacer¹⁴. Es decir, la capacidad económica no se manifiesta como principio única y exclusivamente a la hora de poder crear un tributo, sino que también se manifiesta a la hora de cuantificar la carga fiscal que debe ser soportada por cada contribuyente.

Así pues, creo esencial manifestar la siguiente reflexión: Los contribuyentes que empleen medios de optimización fiscal busquen reducir la capacidad económica imponible, con la finalidad de reducir el pago que deben hacer por los impuestos que gravan la misma, mientras que aquellos contribuyentes que pretendan la evasión de las cargas tributarias buscarán eliminar la existencia de esta capacidad económica, de forma que no les corresponda el pago de ninguna clase de tributos por no existir dicha manifestación de riqueza.

¹³ Moreno Fernández, J. I., “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, 2019 (disponible en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42952/la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-al-tributo>; última consulta 12/03/2024).

¹⁴ *Ibid.*

1.2 La cuestión de la confiscatoriedad

Para nuestro análisis el aspecto que verdaderamente nos concierne es la posible confiscatoriedad del sistema fiscal español, en tanto que esta constituye una de las causas que pueden llevar a los contribuyentes al empleo de las figuras jurídico-tributarias que hemos venido mencionando, la optimización y la evasión fiscal.

Afirma Moreno Fernández que el principio de no confiscatoriedad de los tributos se verá vulnerado cuando estemos ante una situación en la cual, bien por razón de un único tributo o por acumulación de ellos sobre una misma renta, se produzca un “sacrificio desproporcionado” de la propiedad privada del contribuyente, siendo esta situación contraria a derecho y reprochable¹⁵. Sin embargo, aquí entramos en una encrucijada, dado que esta afirmación es interpretable en el sentido en el que el sacrificio desproporcionado de la propiedad privada no establece una cifra o porcentaje concreto a partir de la cual se incurra en dicha situación.

El propio Tribunal Constitucional ha reconocido las dificultades que presenta el establecimiento del límite de la confiscatoriedad, pero sí ha afirmado que los impuestos no pueden agotar por completo el patrimonio imponible del contribuyente, de manera que un tributo con un tipo de gravamen del 100% sería confiscatorio, y, por lo tanto, inconstitucional, siendo aplicable esta afirmación al sistema tributario en su conjunto, es decir, a la acumulación de tributos sobre una misma renta. De esta manera, el alto Tribunal ha afirmado que ningún impuesto debe eliminar por completo la riqueza imponible ni gravar la riqueza inexistente, delimitando así la aplicación de los principios de no confiscatoriedad y de capacidad económica.

Sin embargo, la cuestión de la confiscatoriedad sigue quedando indeterminada, en tanto que el mencionado límite inferior continúa en vilo. Por ello, para fijar si estamos ante un impuesto confiscatorio o no emplearemos el criterio fijado por el mismo Tribunal, el *test de generalidad de los casos*. Este test, según el autor Moreno Fernández implica que un impuesto no se considerará inconstitucional si en casos excepcionales el importe a pagar supera el patrimonio imponible, siempre y cuando en la mayoría de los casos contemplados el patrimonio a gravar no sea superado y exista. Así, si la aplicación de un tributo resulta ser injusta en casos particulares, esto no lo convertirá automáticamente en inconstitucional

¹⁵ Moreno Fernández, J. I., “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, Revista Técnica Tributaria, 2019 (disponible en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42952/la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-al-tributo>; última consulta 12/03/2024).

y contrario al principio de justicia tributaria de no confiscatoriedad, a menos que la afectación sea ilegítima o desproporcionada en comparación con el objetivo que se busca alcanzar¹⁶.

Es de enorme importancia para este análisis lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, que establece el límite que podrá alcanzar la cuota íntegra del mismo en combinación con la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así, esta ley dispone que *“la cuota íntegra de este Impuesto conjuntamente con las cuotas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60 por 100 de la suma de las bases imponibles de este último¹⁷”*. De esta manera, se establece la limitación en el 60% de la base imponible del IRPF del contribuyente, quedando clara la voluntad del legislador de evitar una excesiva confiscación del patrimonio del mismo. Podríamos, a mi juicio, hacer una interpretación de esta restricción como el límite de la confiscatoriedad en el caso del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dado que, como digo, el legislador voluntaria e intencionadamente ha pretendido limitar la carga que un sujeto debe soportar por las rentas generadas y el patrimonio disponible.

Una vez planteada la idea de la confiscatoriedad en nuestro ordenamiento tributario, queda hacernos una pregunta esencial, ¿Es este límite a la confiscatoriedad tan elevado que lleva a los contribuyentes a emplear las herramientas fiscales objeto de nuestro estudio?

La respuesta es muy compleja, y requiere del siguiente apartado objeto de estudio para elaborarse de forma completa, en tanto que, más allá de los límites de la confiscatoriedad, la presión y el esfuerzo fiscal efectivo nos darán una imagen más clara de nuestro panorama nacional y de las causas que impulsan al ejercicio de estas figuras.

2. PRESIÓN Y ESFUERZO FISCAL EN ESPAÑA

2.1 Conceptualización, diferencias y análisis comparativo

Con el objetivo de profundizar en las ya mencionadas razones, es imprescindible la realización de un análisis de la presión fiscal en España, además de un estudio de otras magnitudes relevantes que pueden ser incluso más precisas, en tanto que, pese a la creencia

¹⁶ Moreno Fernández, J. I., “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, Revista Técnica Tributaria, 2019 (disponible en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42952/la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-al-tributo>; última consulta 12/03/2024).

¹⁷ Artículo 31 Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 7 de junio de 1991).

general, el índice de presión fiscal presenta ciertas deficiencias que pueden inducirnos a error en nuestro estudio.

Así, la presión fiscal se define como “*el conjunto de los impuestos y cotizaciones sociales recaudados durante un año, expresados como proporción del PIB del mismo año*”¹⁸. Es decir, se trata de una magnitud que mide el porcentaje de recaudación nacional de tributos en comparación con la renta y producción total de esa nación. La presión fiscal, por lo tanto, incluye en su cálculo todos los tributos que forman parte del ordenamiento fiscal, no solo los impuestos, también las tasas y las contribuciones especiales.

En España, tal y como afirma el Consejo General de Economistas, el 45% de los ingresos tributarios corresponde al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y al Impuesto sobre Sociedades, suponiendo los mismo un 11,5% del Producto Interior Bruto. Por su parte, el IVA y el IGIC representan un 28% de los ingresos tributarios y un 7% del PIB nacional, seguidos de los impuestos especiales, que suponen un 14% de los tributos recaudados y un 3,5% del PIB¹⁹. De esta composición extraemos una clara evidencia y es que la renta de los ciudadanos y las personas jurídicas constituyen el elemento fundamental sobre el que el erario público español se sostiene, situación tentadora para el legislador, en tanto que para aumentar los ingresos tributarios tiende a incrementar dicho impuestos.

En nuestro país esta magnitud alcanzó el 38% del PIB en el año 2022, habiéndose incrementado de forma continuada en la última década, aunque reduciéndose en un 0,3% frente al año anterior. Haciendo un análisis comparativo de la presión fiscal nacional con otros países de nuestro entorno, podemos ver que la cifra es inferior, situándose, según datos de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), en un 42,1% en Alemania, un 48% en el caso de Francia, y un 42,9% en Italia. Además, comparándolo con la media ponderada de la Unión Europea, 41%, podemos apreciar como esta cifra continúa siendo bastante inferior.

¿Significa esto que los ciudadanos españoles pagamos pocos impuestos?

¹⁸ López del Paso, R. “Evolución de la presión fiscal en España”, *eXtoikos*, n. 7, 2012, p. 91.

¹⁹ Consejo General de Economistas, “*Presión y esfuerzo fiscal*”, Blog Economistas, 9 de abril de 2023 (disponible en <https://blog.economistas.es/presionyesfuerzofiscal/>; última consulta 16/03/2024).

Tal y como afirma Durán Cabré, el análisis de estas cifras no puede hacerse con una simple comparación entre países, sino que debemos entrar en el trasfondo de las mismas. Así, en tanto los impuestos son un instrumento recaudatorio cuya finalidad, como ya hemos mencionado, es el sostenimiento de los gastos públicos, debemos analizar el nivel de gasto público. Además, como veníamos mencionando, el elemento clave es conocer el esfuerzo que hacen los ciudadanos de un país para sostener este gasto público, para lo cual entraremos a analizar una magnitud esencial, el esfuerzo fiscal²⁰.

Antes de entrar al análisis de esta otra magnitud debemos de profundizar en las debilidades de la presión fiscal como instrumento de valoración tributaria. Una de las más destacables entre las múltiples existentes, es que esta mide los tributos que se pagan, no los que se deberían pagar, de manera que, a mayor fraude fiscal, menor presión. Esto lleva a que la presión no sea una medida tan significativa en países con un elevado índice de economía sumergida, como es el caso de España, donde según datos de EVADE, tiene un peso equivalente a un 24% del Producto Interior Bruto nacional. Así pues, el hecho de tener tales índices de fraude fiscal dificulta enormemente la toma de la presión fiscal como medida fiable.

Otro defecto de esta magnitud es que *“nada dice de la composición del sistema fiscal que genera esa recaudación ni de cómo se distribuye la carga fiscal entre los contribuyentes”*²¹. De esta manera, la presión fiscal omite todo lo relacionado a los costes de cumplimiento con el sistema tributario, entre ellos los costes legales y de asesoramiento en los que incurre el contribuyente y que hacen crecer la factura a la que deben hacer frente a estos, y también omite todo lo relativo a la distribución del aguante de la carga fiscal de un Estado.

Por otro lado, tal y como se afirma desde Mapfre, pese a que la presión fiscal sirve como medida comparativa internacional del peso de los tributos sobre la producción de cada una de las economías, lo cierto es que no calcula el coste fiscal per cápita, es decir, no tiene en

²⁰ Durán, J.M., “La presión fiscal en España: comparativa con la Unión Europea”, *Expansión*, 14 de noviembre de 2023. (disponible en <https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2023/11/14/la-presion-fiscal-en-espana-comparativa.html> ; última consulta 05/03/2024).

²¹ Sanz Sanz, J.F., “Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado”, Funcas, 2020 (disponible en https://www.funcas.es/documentos_trabajo/breve-nota-sobre-presion-fiscal-sacrificio-fiscal-y-presion-fiscal-normativa-en-espana-analisis-comparado/; última consulta 01/04/2024).

cuenta el impacto de los tributos sobre cada ciudadano de un Estado²². Por lo tanto, no proporciona una información clara acerca del esfuerzo que los contribuyentes deben de hacer para sostener esta carga fiscal, lo cual la desvirtúa como única magnitud a tener en cuenta para el análisis de un sistema tributario, y más en el caso de nuestro país. Así pues, frente a la diversas deficiencias que la presión tiene como métrica tributaria, surge otra magnitud, a mi juicio, más precisa y visual, el esfuerzo fiscal.

El esfuerzo fiscal es una medida que intenta compensar uno de los problemas que la presión tributaria presenta, la nula aplicabilidad de la misma al sacrificio realizado por cada ciudadano para el sostenimiento de los ingresos tributarios de una nación. Así pues, para su cálculo, se debe dividir la presión fiscal entre el PIB per cápita del Estado. En el caso de España, el PIB per cápita en 2022 ascendió a los 25.500€ y la presión fiscal a un 38%, de manera que la ratio de esfuerzo se situó en el 0,153²³.

Para ilustrar esta cifra debemos volver a compararla con la de otros países y con la de la Unión Europea, lo que nos permitirá apreciar el verdadero esfuerzo que hacen los contribuyentes españoles.

Para ello, emplearemos la *figura 1*, que refleja los datos a fecha de 2020, en la cual podemos apreciar claramente como en España el esfuerzo fiscal soportado por los ciudadanos es muy superior a la media de la Unión Europea, siendo casi un 53% mayor, mientras que, como veíamos anteriormente, la media ponderada de la presión fiscal en la Unión Europea es un 4% mayor que la española. Además, podemos observar como el esfuerzo realizado por los españoles es enormemente superior a la media de la OCDE, que se sitúa en 82,9 frente a los casi 153 nacionales. Llama la atención también como la carga tributaria aguantada por los ciudadanos de nuestra nación es mucho mayor que las soportadas por los residentes de países que disponen de una presión fiscal más elevada que la nuestra, como es el caso de Francia, con un 10% más de presión que España y un esfuerzo bastante menor (131,6), o Alemania, cuyos ciudadanos soportan una carga tributaria bastante inferior a la media de la Unión (95,8) a la par que disponen de una de las presiones fiscales más elevadas, 42% del PIB.

²² Mapfre, “*Qué es la presión fiscal y cómo se calcula*”, Planes de futuro Mapfre, 9 de agosto de 2023. (Disponible en <https://planesdefuturo.mapfre.es/economia-domestica/actualidad-economica/presion-fiscal/>; última consulta 20/03/2024).

²³ *Ibid.*

Podemos concluir, por tanto, que una presión fiscal menor no equivale a un esfuerzo fiscal menor, sino que, tal y como ilustra el caso español, puede llegar a suponer una carga bastante superior para la ciudadanía. Esta situación también puede darse a la inversa, como demuestra el caso alemán, donde una presión fiscal elevada no tiene porque implicar un enorme esfuerzo para los residentes del Estado.

Esta diferencia puede deberse a distantes razones, pero una de ellas puede encontrarse en el desarrollo de la economía sumergida y el fraude como consecuencia de un excesivo esfuerzo fiscal, cosa que analizaremos en el siguiente apartado.

Pero esta diferenciación va a más, afirma Sanz Sanz que de aplicarse la misma presión fiscal de un país que cuenta con una alta renta per cápita a un Estado que dispone de menor ratio, como podrían ser los casos de Dinamarca y España correspondientemente, los ciudadanos del segundo país deberían hacer un sacrificio fiscal mucho mayor que los del primero para soportar dicha presión²⁴.

Así pues, el autor desarrolla el concepto de “*presión fiscal equivalente en sacrificio fiscal*”, que resulta fundamental para nuestro estudio en tanto que permite analizar y observar la presión fiscal que un Estado debería tener para que el esfuerzo fiscal de sus ciudadanos fuese equivalente al de otro país²⁵.

Para explicar este concepto tomaremos como base la *figura 2*, la cual permite observar la presión fiscal equivalente en sacrificio fiscal, disponiendo cuál debería ser la presión tributaria de nuestro país para que nuestro esfuerzo fuese equivalente al de otros Estados de nuestro entorno. Podemos ver como para lograr el mismo esfuerzo que los ciudadanos daneses, nuestra presión fiscal debería reducirse en un 31%, o para el caso de los alemanes, debería ser un 23,1% inferior.

Así pues, en base al estudio llevado a cabo por Sanz Sanz, si pretendemos que los españoles soportemos el esfuerzo fiscal de un país como Suecia, se debería reducir la presión fiscal un 25,5%, lo que aplicado al tipo impositivo máximo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, supondría una reducción de más de un 10% hasta el entorno del 40%.

²⁴ Sanz Sanz, J.F., “Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado”, Funcas, 2020 (disponible en https://www.funcas.es/documentos_trabajo/breve-nota-sobre-presion-fiscal-sacrificio-fiscal-y-presion-fiscal-normativa-en-espana-analisis-comparado/; última consulta 01/04/2024).

²⁵ *Ibid.*

Para terminar con este análisis, apreciamos que tan solo debería incrementarse la presión fiscal en España para igualar el esfuerzo tributario de cuatro de los veinte países observados, de manera que podemos concluir sin ningún tipo de reparo que los tributos soportados por los ciudadanos españoles son ciertamente elevados, al ser la presión fiscal ajustada por el sacrificio tributario de la más altas del estudio.

2.2 ¿Existe relación entre el incremento del esfuerzo fiscal y el aumento del fraude?

Todo este análisis previo debe llevarnos a unas conclusiones aplicables a nuestro campo de estudio, para lo cual debemos verificar que, en efecto, existe una relación entre el incremento del esfuerzo fiscal y el crecimiento del fraude. Con este fin, pasaremos a observar las *figuras 3 y 4*. En la primera de las gráficas podemos apreciar que la economía sumergida o informal se ha venido incrementando desde que se produjo la crisis económica del año 2008, creciendo de forma continuada el porcentaje que representa sobre Producto Interior Bruto. Además, esta gráfica desvirtua la teoría de que el incremento que supone la economía informal sobre el PIB se debió a la reducción del mismo como consecuencia de la crisis, en tanto que podemos ver como claramente la cantidad de economía sumergida se vino incrementando hasta los 250.000 millones de euros en el año 2012, representando algo más del 25% de la producción nacional de entonces.

Por otro lado, la *figura 4* permite verificar la afirmación anterior, en tanto que podemos ver que el PIB español se contrajo desde el año 2008, pero la cantidad de economía sumergida seguía incrementándose

Ahora bien, ¿Cuáles fueron las razones que impulsaron el incremento de la economía informal en nuestro país? ¿Puede deberse a un incremento de los tipos impositivos?

Para responder a estas complejas cuestiones nos serviremos de un nuevo gráfico, la *figura 5*, en la cual podemos ver la evolución del tipo marginal máximo tributado por los ciudadanos de diversos países europeos, junto con la media de la OCDE. En este podemos apreciar que en España, durante los mismo años del anterior análisis, se produce un incremento de los tipos, pasando de entorno a un 42,5% a más del 50% en el último analizado.

Así pues, si bien es cierto que diversas razones de índole económico pueden haber influido, lo cierto es que en el periodo en el que se produce un incremento del tipo marginal del IRPF

se produce a su vez un constante aumento de la cantidad y del porcentaje de economía sumergida sobre el PIB de nuestro país. No podemos, como digo, vincular dicho incremento del fraude fiscal de forma directa y total a la subida de los tributos, pero sin duda alguna existe cierta relación entre ambas situaciones, siendo las subidas impositivas una de las razones que impulsan al contribuyente al uso de las herramientas de ingeniería y fraude fiscal.

Como último punto de nuestro estudio, y con el fin de apoyar esta afirmación, apreciaremos el último de los gráficos, la *figura 6*, que nos permite observar el porcentaje que la economía sumergida o informal representa sobre el PIB de cada Estado. En él, y si tomamos como base la tabla anterior referente a los países con mayor esfuerzo fiscal, podemos ver como en los países donde este sacrificio tributario es mayor, como Bulgaria, Grecia, España o Portugal, el porcentaje que la economía informal representa sobre el PIB incrementa. Así, los países mencionados anteriormente como ejemplos de elevado sacrificio tributario, ocupan cuatro de los cinco primeros puestos de países europeos con mayor tasa de economía sumergida, según datos de EVADE.

Dicho esto, a lo largo de este apartado hemos podido conocer y analizar las posibles causas que incitan al contribuyente bien a optimizar la carga fiscal a pagar o bien a defraudar a la Hacienda Pública en su deber tributario, en base a lo cual, pasamos a concluir lo siguiente:

- 1) España se trata de un Estado con una presión fiscal cercana al 38%, algo por debajo de la media ponderada de la Unión Europea y de las grandes potencias del viejo continente, pero con un sacrificio fiscal mucho más elevado que ellas, del entorno de 153 frente a los 100 de media de la Unión.
- 2) Además, nuestro país es uno de los Estados de la OCDE con mayor tasa de economía sumergida, situándose en torno al 25% según los datos analizados, porcentaje que ha incrementado a la par que han subido los tipos impositivos.
- 3) España, según hemos interpretado de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, dispone del límite a la confiscatoriedad de los tributos en el 60% del patrimonio imponible, aunque lo cierto es que no ha quedado fijado y establecido por los tribunales.
- 4) Por su parte, según datos de la Intervención General de la Administración del Estado, nuestro país cuenta con 79 clases de tributos, sin embargo, según De la Cruz, el

número real de tributos entre nacionales, autonómicos y locales asciende a la cifra de 98 cargas tributarias en vigor²⁶.

Así pues, conociendo esta información, parece razonable extraer como conclusión fundamental que el enorme esfuerzo soportado por los contribuyentes españoles es una de las razones que pudieran impulsar al empleo de la optimización fiscal y la evasión tributaria, y que una reducción del sacrificio fiscal lleva a una disminución del empleo de las herramientas de ingeniería y fraude tributario.

IV. LA OPTIMIZACIÓN FISCAL

1. ESTRATEGIAS COMUNES DE OPTIMIZACIÓN FISCAL

En el afán de reducir la carga tributaria soportada, los contribuyentes pueden tomar la decisión de emplear la optimización o planificación fiscal, ante lo cual surge la duda de cómo hacerlo. Nos centraremos en algunas de las principales estrategias de optimización fiscal que se pueden implementar en nuestro país, existiendo muchas veces entre ellas vínculos y aplicándose en otras tantas ocasiones de forma conjunta.

Tomaremos como base para nuestra investigación la clasificación de los principios básicos de optimización fiscal que propone Albi Ibáñez, en la que afirma la existencia de tres categorías distintas. La primera de las mencionadas categorías comprende la tácticas llevadas a cabo por los contribuyentes frente a la progresividad de las tasas de los tributos, por su parte, la segunda aborda las estrategias para posponer las obligaciones fiscales, mientras que la tercera y última categoría hace referencia a las técnicas empleadas para convertir una clase de transacción en otra de clasificación jurídica distinta a ojos de la ley, de forma que le sea de aplicación una menor carga tributaria²⁷.

Entre las estrategias reales que estudiaremos encontramos: la compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, el diferimiento en la imposición, los cambios

²⁶ De la Cruz, D., “España tiene ya casi 100 impuestos en vigor”, Libre Mercado, 21 de junio de 2023. (Disponible en <https://www.libremercado.com/2023-06-21/cuantos-impuestos-hay-en-total-en-espana-cerca-de-100-figuras-fiscales-gobierno-central-comunidades-ayuntamientos-7026638/>; última consulta 23/03/2024).

²⁷ Albi Ibáñez, E. “Elusión y evasión fiscales (La investigación económica)”, Revista Publicaciones Universidad Complutense de Madrid, 1988 (disponible en <https://docta.ucm.es/entities/publication/86f6ffb0-a886-45ce-9661-9743ec7c086e>; última consulta 25/03/2024).

temporales en la realización del hecho imponible, el arbitraje entre operaciones con distinta regulación fiscal y el arbitraje entre impuestos o tipos de gravámenes diferentes.

1.1 La compensación de bases imponibles negativas

Se trata de una táctica frecuentemente desarrollada por las personas jurídicas. Esta figura se encuentra contemplada en nuestra legislación, concretamente en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, al disponer que *“La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”²⁸*.

Además, su desarrollo como herramienta al alcance de los contribuyentes por dicho impuesto, se halla regulado en el artículo 26 de la misma norma, que sienta las bases para su uso y aplicación, disponiendo en su artículo primero que:

“Las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización establecida en el artículo 25 de esta Ley y a su compensación. En todo caso, se podrán compensar en el período impositivo bases imponibles negativas hasta el importe de 1 millón de euros”²⁹.

Así, nuestro ordenamiento jurídico tributario faculta a los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades a compensar bases imponibles negativas de los años anteriores con las rentas positivas de años posteriores sin un límite temporal, pero sí con un límite cuantitativo, concretamente el *“70 por ciento de la base imponible previa a la aplicación de la reserva de capitalización”* y sin exceder en ningún caso de la cifra de un millón de euros. Por lo tanto, las personas jurídicas podrán beneficiarse de las pérdidas en las que hayan incurrido, aprovechando para compensarlas en los años en los que prevean obtener beneficios, reduciendo la base imponible sobre la que se aplicará el tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades.

²⁸Artículo 10 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

²⁹ Artículo 26 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

Los contribuyentes por este tributo disponen de la posibilidad de planificar los ingresos que van a ir generando cada año mediante algunas de las siguientes tácticas que analizaremos en nuestro estudio, pudiendo estructurarse su organización de generación de caja en función de las pérdidas de ejercicios anteriores que pueden compensarse. De esta manera, las personas jurídicas disponen de la posibilidad de optimizar su carga tributaria empleando la propia normativa dispuesta en la regulación que les es de aplicación, sin exceder los límites de la ley y cumpliendo con lo dispuesto por Durán, en tanto que el legislador, voluntaria e intencionadamente así lo ha dispuesto en la ley³⁰.

1.2 El diferimiento en la imposición

En segundo lugar, y si bien es cierto que la literatura es escasa en el desarrollo de esta estrategia, afirma Contreras Gómez que el diferimiento en la imposición consiste en retrasar en el tiempo el pago de las obligaciones tributarias. Así, la idea no es evitar o reducir su pago, al menos a priori, sino que la pretensión de este mecanismo es prolongar lo máximo posible el deber de tributación³¹. Aunque pueda parecer una estrategia no tan atractiva, en tanto que el pago de los impuestos sigue debiendo de hacerse, lo cierto es que es ampliamente utilizada por individuos y empresas.

Continuando con lo dispuesto por el autor, el diferimiento puede ser en el ámbito intrageneracional o intergeneracional, es decir, dentro de la misma o para la siguiente generación. Para el empleo de esta táctica debemos analizar el uso de diversos instrumentos financieros, en particular, los planes de pensiones y los fondos de inversión.

Los fondos de inversión tienen una gran particularidad que los hace instrumentos ideales para el diferimiento impositivo, en tanto que los beneficios obtenidos por cambios en la cartera de inversión no tributan en caso de ser reinvertidos en nuevas participaciones de fondos de inversión, lo que es conocido como “traspaso”. Así pues, mediante el aprovechamiento de esta clase de instrumento financiero será posible aplazar el pago de

³⁰ Durán, J.M., “La presión fiscal en España: comparativa con la Unión Europea”, *Expansión*, 14 de noviembre de 2023. (disponible en <https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2023/11/14/la-presion-fiscal-en-espana-comparativa.html> ; última consulta 05/03/2024).

³¹ Contreras Gómez, C., *Planificación fiscal: Principios, metodología y aplicaciones*, Ramón Areces, Madrid, 2016. p. 23.

impuestos por las ganancias obtenidas, tributándose exclusivamente en el momento de reembolso de las participaciones³².

Esta tributación también resulta atractiva, en tanto en cuanto la escala de tipos impositivos aplicables es de un 19% hasta alcanzar los 6000 euros, de un 21% hasta los 50.000 euros, y finalmente para el tramo superior a dicha cantidad el tipo aplicable es de un 23%.

Así pues, podemos ver que una persona física o jurídica que pretenda el aplazamiento del pago de impuestos podrá hacerlo mediante el empleo de un fondo de inversión, el cual además de generarle rentas, estas tributarán a un tipo bastante inferior al de otras herramientas de inversión. De nuevo, esta técnica cumple con lo dispuesto en nuestro Ordenamiento jurídico, siendo plenamente legal su empleo por parte de los obligados tributarios en España.

1.3 Cambios temporales en la realización del hecho imponible

Los cambios temporales en la realización del hecho imponible se tratan de una estrategia mediante la cual el contribuyente busca bien retrasar o bien anticipar la realización del hecho imponible que lleva al devengo del impuesto. Es decir, el contribuyente, por razones que a continuación enunciaremos, decide adelantar o retrasar el comportamiento que desencadena el pago final de los tributos.

Así, las razones que rodean esta decisión son diversas y amplias, destacando entre ellas el anuncio de un incremento de los tipos impositivos, lo que llevaría al contribuyente a adelantar la realización del hecho imponible para beneficiarse de tasas más bajas, la aprobación de exenciones u otra clase de beneficio fiscales, situación que llevaría a un retraso del mismo, o bien cambios en el concepto de la base imponible del impuesto, por ejemplo, incluyendo nuevos elementos en el mismo o reduciendo desgravaciones³³.

Pero otro de los principales aprovechamientos de esta táctica podrá hacerse mediante una combinación entre el empleo de los cambios temporales en la realización del hecho imponible y la compensación de bases imponibles negativas. Con ello, un contribuyente podrá organizar los devengos de los hechos imponibles que generan ingresos de tal forma que año a año tribute lo mínimo posible al compensarse las pérdidas por bases negativas de

³² Contreras Gómez, C., *Planificación fiscal: Principios, metodología y aplicaciones*, Ramón Areces, Madrid, 2016. p. 23.

³³ *Ibid*

ejercicios anteriores, teniendo en cuenta que el límite compensable del 70% dispuesto por la Ley del Impuesto sobre Sociedades jamás debe superar el millón de euros.

Cierta polémica podría surgir entorno al uso de esta estrategia de optimización fiscal, en tanto que, a priori, no aparece expresamente establecida en nuestra legislación. A mi juicio, la realidad es que su prohibición conllevaría la limitación de la facultad organizativa y del margen de discrecionalidad del empresario amparadas por la Constitución, en tanto que realmente lo que acontece en esta táctica es una decisión de cuando realizar una determinada actuación empresarial que desencadena un hecho imponible por el que se debe tributar, estando en manos del titular la decisión de cuando hacerlo. Así, desde mi punto de vista, estaríamos ante una estrategia plenamente legal que goza de licitud y está amparada en nuestro ordenamiento jurídico por los artículos 10 y 32 de la Carta Magna, tal y como afirmaba Alonso González³⁴.

1.4 Arbitraje entre impuestos o tipos de gravámenes diferenciados

Esta técnica constituye otra de las más aplicadas por parte de las personas físicas y jurídicas, mediante la cual se busca la reducción de la carga tributaria a satisfacer, no su postergamiento.

Dentro de la misma, identificamos dos claras y diferenciadas estrategias: 1) El cambio en la clasificación fiscal aplicable. 2) La redistribución de la base imponible dentro de un grupo de empresas o una unidad familiar. La importancia de ambas las hace merecedoras de un estudio por separado.

1.4.1 Cambio en la clasificación fiscal aplicable

El cambio en la clasificación fiscal aplicable se trata de una táctica de arbitraje que, en esencia, lo que busca es que el tributo que se aplica a cierta renta sea lo menor posible. Para ello, uno de los más clásicos ejemplos es la constitución de una sociedad por parte de un profesional independiente, a través de la cual prestar los servicios que anteriormente desarrollaba de forma directa. La idea es que el impuesto aplicable sobre su actividad sea el

³⁴ Alonso González, L. M. “Planificación fiscal y economía de opción”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 6, 2006, p. 29.

Impuesto sobre Sociedades, el cual goza de un tipo general del 25% o del 23% en caso de cifra de negocio inferior al millón de euros³⁵.

Pero aquí entramos en un problema esencial, y es si la constitución de sociedades para la prestación de servicios profesionales es o no legal, en tanto que esta diferencia hará que nos encontremos ante una conducta de evasión o de optimización fiscal. Pues bien, para aclarar esta cuestión nos fijaremos en una sentencia que tuvo relevancia al ser francamente pro-contribuyente, hablamos de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región Murcia 27/2015, 26 de enero de 2015.

Así menciona la sentencia que *“no existe un principio que establezca que las actividades económicas deban organizarse en la forma más rentable y óptima para la Hacienda...por el contrario en nuestro ordenamiento existe la libre configuración negocial que estructura la economía de opción, la que faculta al contribuyente para optar, de entre las varias posibilidades que ofrece la ley, por aquella que le resulte más rentable o de menor carga impositiva³⁶”*. Tal y como mencionábamos, esta *“pretensión del máximo ahorro fiscal a través de una adecuada planificación fiscal encuentra respaldo constitucional en los artículos 10 y 38 de nuestra Constitución en la medida en que garantizan la libertad personal y de contratación, y en lo referente a la actividad empresarial, la libertad de organización y el margen de discrecionalidad de decisión del empresario³⁷”*. De esta manera queda claro que la economía de opción queda dentro de nuestro ordenamiento jurídico, no constituyendo un caso de evasión tributaria.

Más aún, nuestra propia legislación reconoce que los profesionales pueden prestar sus servicios a través de una persona jurídica y no tienen por qué hacerlo ellos mismos de forma directa y así lo recoge la Ley 2/2007 de Sociedades Profesionales³⁸. Es plenamente legítimo, por tanto, que un profesional independiente decida por cuenta propia constituir una sociedad

³⁵ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE 29 de noviembre de 2006).

³⁶ Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia núm. 27/2015, 26 de enero (versión electrónica – base de datos NORMACEF fiscal y contable. Ref. NFJ057487). Fecha de la última consulta: 30 de marzo de 2024. FJ cuarto.

³⁷ Alonso González, L. M. “Planificación fiscal y economía de opción”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 6, 2006, p. 29.

³⁸ Ley 2/2007, de 15 de marzo, de Sociedades Profesionales (BOE 16 de marzo de 2007).

profesional a través de la cual prestar sus servicios, dotándola de medios materiales y humanos.

Es esta última cuestión la que suscita complejidad, en tanto que la cantidad de medios humanos y materiales es empleada como parámetro para determinar si, en efecto, estamos ante una verdadera sociedad que presta servicios o ante una simulación llevada a cabo por el contribuyente. Sin embargo, la propia sentencia rechaza, en parte, dicho parámetro, afirmando que los actuales avances tecnológicos e informáticos permiten el desarrollo y la prestación de servicios sin tener que disponer necesariamente de elevados niveles materiales y humanos³⁹.

Concluye la sentencia desestimando la pretensión de la administración Tributaria y afirmando que se trata de una legítima prestación de servicios ejecutada por sociedades plenamente legales. Recuerda, además, que la Administración puede tener conocimiento de la situación de la sociedad a través de las declaraciones del Impuesto sobre Sociedades y las declaraciones de IVA, y no solo por medio de los mencionados parámetros.

1.4.2 Redistribución intrafamiliar de la renta

Esta estrategia de planificación tributaria, como su propio nombre indica, se basa en redistribuir la renta que generan los miembros de una familia de manera que se transfieran los ingresos al miembro al que se le aplica una tasa impositiva menor, en beneficio del que se encuentra en ante un mayor gravamen.

La idea, como decíamos, es que algunas rentas que genere la familia, como pueden ser ganancias patrimoniales que no están directamente relacionadas a la actividad laboral de los miembros, se la asignen el cónyuge que disponga de una menor renta, y al cual se le aplica un tipo impositivo menor.

Para proceder con esta estrategia es evidente que debe evitarse la tributación conjunta de la unidad familiar, en cuyo caso quedaría plenamente inservible para los contribuyentes. De esta manera, con el objetivo de evitar el empleo de la misma, los poderes públicos fomentan la elección de la tributación conjunta con deducciones fiscales.

³⁹ Gabinete jurídico del CEF, “La optimización fiscal que supone el nuevo concepto del negocio de asesoría carece de ilicitud”, *Fiscal Impuestos*, 13 de marzo de 2015. (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/sociedades-profesionales-simulacion-tsj-murcia.html> ; última consulta 30/03/2024).

Así, para aquellas familias que opten por este modelo de tributación, se aplica una deducción de 3400 euros en la base imponible general en caso de constituir una unidad familiar con cónyuges no separados legalmente, y de 2150 euros en caso que estos se hallen en tal condición.

1.5 El arbitraje fiscal

1.5.1 Empleo por parte de multinacionales

El arbitraje fiscal se trata de una estrategia destinada a reducir el gravamen que se aplica a la actividad económica de una persona jurídica, mediante el empleo eficiente de la legislación de varios Estados de forma simultánea.

Dentro de las estrategias de arbitraje tributario, nos centraremos en dos de las más comunes: 1) El *leasing* internacional. 2) Las empresas con “doble residencia”.

El *leasing* internacional, tal y como afirma Pedrosa López, se trata de una operación en la cual una entidad adquiere un bien determinado que, posteriormente, arrienda a otra mediante un contrato de *leasing*⁴⁰. Hasta este punto podemos apreciar como no dispone de ninguna particularidad especial, al tratarse de una operación normal de *leasing*, pero el interés para la optimización fiscal de esta operación se encuentra en su tratamiento legal en los diversos ordenamientos jurídicos.

Afirma el autor que las disparidades existentes entre las legislaciones de los Estados, permiten a las empresas aprovecharse de los contratos de *leasing* y optimizar su base imponible. La razón está en que el *leasing* no tiene la misma consideración jurídica en todos los países, por ejemplo, en ciertos países los pagos de un *leasing* pueden deducirse como gastos operativos, de manera que reducen la base imponible del impuesto, mientras que en otros la ley no lo permite. Además, en algunos territorios la maquinaria del *leasing* se reconoce como propiedad de la entidad arrendadora, pero en otros se entiende que la titularidad es de la entidad arrendataria, afectando a los ingresos que una u otra tendrán a ojos de la Administración.

Así, vemos que el hecho de que las legislaciones no sean homogéneas entre los diferentes territorios se trata del elemento, optando las empresas multinacionales por realizar los contratos de *leasing* en sus matrices localizadas en Estados en los cuales se permite

⁴⁰Contreras Gómez, C., *Planificación fiscal: Principios, metodología y aplicaciones*, Ramón Areces, Madrid, 2016. p. 23.

desgravar los gastos asociados a este tipo de contrato, de manera que la base imponible sobre la que se tributa será menor.

Por otro lado, según Pedrosa López, otra de las estrategias que pueden emplear las multinacionales como parte del arbitraje fiscal consiste en la planificación de los flujos de caja internos, de manera que los pagos llevados a cabo por una entidad, como pueden ser los pagos de intereses sobre préstamos o *royalties*, sean realizados por una subsidiaria localizada en una jurisdicción con altas tasas impositivas, lo que permitiría a la misma deducirse estos gastos en su base imponible y, por tanto, minorar la carga tributaria que soporta⁴¹.

Es decir, una empresa multinacional que requiera financiación podrá optar por suscribir el contrato de préstamo a través de una filial o matriz con residencia en un Estado en el que los tipos impositivos societarios son elevados. De esta manera, los pagos por los intereses del préstamo minorarán la base imponible de la entidad en dicho país, y, en consecuencia, la carga tributaria a la que hará frente. Lo mismo ocurre en el caso de los ingresos, pudiendo la empresa dirigir los cobros que hace a sus clientes a una matriz con residencia en un Estado cuyos tipos impositivos son más bajos.

1.5.2 Debate relativo a su legalidad

Estas dos estrategias bordean la legalidad, en tanto que no vulneran la ley, pero tampoco cumplen con los dos requisitos recogidos en la LIS para ser consideradas lícitas en nuestra jurisdicción. Por otro lado, las entidades argumentan que se trata de un caso de economía de opción y de poder discrecional del empresario, ambos amparados por la ley y la Constitución, como ya hemos comentado.

Es por ello que el debate relativo a su legalidad es complejo, pero desde mi punto de vista, nos encontraríamos ante un supuesto de planificación fiscal agresiva, caracterizada “*por la artificiosidad, el aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales, la ausencia de motivación económica y finalidad exclusivamente fiscal y la utilización de la norma de forma ajena a su espíritu y finalidad. Vinculándose la característica de artificiosidad a la*

⁴¹Contreras Gómez, C., *Planificación fiscal: Principios, metodología y aplicaciones*, Ramón Areces, Madrid, 2016. p. 24.

*inusualidad, a la inadecuación, a la ausencia de oportunidad o de lógica del esquema operativo*⁴².

Esta figura, como mencionábamos, no encuentra cabida en nuestro ordenamiento precisamente porque infringe la Ley del Impuesto sobre Sociedades, en tanto que no ha sido prevista específicamente por el legislador y tiene como objetivo final la reducción de la carga tributaria soportada por el contribuyente y no un motivo económico válido⁴³.

Por tanto, la razón de haber incluido el arbitraje fiscal dentro de las estrategias de optimización tributaria se basa en el hecho de que esta es una figura empleada en la actualidad por numerosas empresas multinacionales como medio de ingeniería fiscal. Pero, como decía, desde mi punto de vista la realidad jurídica de esta táctica es muy distinta, siendo un claro ejemplo de optimización fiscal agresiva.

Así pues, se hace evidente la necesidad de una mayor armonización y cooperación internacional en materia jurídica y fiscal con el fin de evitar estas estratagemas, dado que, al emplear sociedades en varios países, ninguna jurisdicción por sí sola puede abordar de manera efectiva las complejidades del arbitraje fiscal en un mundo globalizado.

V. LA EVASIÓN TRIBUTARIA

1. ESTRATEGIAS RELEVANTES DE EVASIÓN FISCAL A NIVEL NACIONAL

1.1 Ocultación de rentas y patrimonios mediante el empleo de testaferros y sociedades pantalla.

De entre las diversas estrategias de evasión fiscal empleadas en nuestro país, una de las más destacables por la elevada frecuencia de uso es el empleo de testaferros y sociedades pantalla. Así, tal y como dispone Pulido, el uso de sociedades pantalla es llevado a cabo por contribuyentes que desean ocultar sus patrimonios o la generación de ciertas rentas para lo cual proceden a constituir sociedades cuyos socios y administradores no son quienes realmente aparecen escriturados. De esta manera, se dificulta a los poderes públicos la capacidad de identificación de los verdaderos titulares de los patrimonios o las rentas

⁴² Amorós Viñals, A. “La Planificación Fiscal Agresiva”, *Estudios Financieros – Revista de contabilidad y tributación*, n. 362, 2013, p. 32.

⁴³ Artículo 96.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014).

generadas en actividades económicas, siendo, por tanto, de enorme complejidad la tarea de investigación judicial⁴⁴.

Como decíamos, para ocultar a los verdaderos propietarios de los activos se emplean testaferros, que no son más que personas físicas o jurídicas a quienes se nombra en su lugar y sobre los que los auténticos titulares ejercen un control o, al menos, una relación de confianza. Además, en supuestos de redes organizadas de fraude fiscal se emplean como testaferros a personas de bajos recursos económicos, tales como ancianos, mendigos o pobres, sobre los que recaerá, al menos a priori, la responsabilidad penal y a los cuales a cambio de nombrarles como administradores se les entrega una contraprestación económica⁴⁵.

Tal es la frecuencia de esta figura que el ordenamiento jurídico ha desarrollado una doctrina con la finalidad de conocer quienes se encuentran verdaderamente tras estas sociedades, conocida como la doctrina del “*levantamiento del velo*”. Para su explicación en España, debemos recurrir a la Sentencia 28 de mayo de 1984 del Tribunal Supremo, en tanto que la incorporación del uso de esta doctrina en nuestro ordenamiento jurídico se ha hecho por vía jurisprudencial. Así la sentencia dispone que:

"... en el conflicto entre seguridad jurídica y justicia, valores hoy consagrados en la Constitución (artículos primero, uno, y noveno, tres), se ha decidido prudencialmente, y según casos y circunstancias, por aplicar por vía de equidad y acogimiento del principio de la buena fe (artículo séptimo, uno, del Código Civil), la tesis y práctica de la tesis y práctica de penetrar en el «sustrato» personal de las entidades o sociedades, a las que la ley confiere personalidad jurídica propia, con el fin de evitar que al socaire de esa ficción o forma legal (de respeto obligado, por supuesto) se puedan perjudicar ya intereses privados o públicos o bien ser utilizada como camino del fraude (artículo sexto, cuatro, del Código Civil, admitiéndose la posibilidad de que los jueces puedan penetrar «levantar el velo jurídico») en el interior de esas personas cuando sea preciso para evitar el abuso de esa independencia (artículo séptimo, dos, del Código Civil) en daño ajeno o de «los derechos de los demás» (artículo diez de la Constitución) o contra el interés de los socios,

⁴⁴ Pulido, E. J., “El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de contabilidad nacional”, *Gredos. Universidad de Salamanca*, 2014 (disponible en https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/125760/DEA_PulidoAlbaEmilioJos%C3%A9_Fraudefiscal.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 26/03/2024).

⁴⁵ *Ibid.*

5 es decir, de un mal uso de su personalidad, en un «ejercicio antisocial)» su derecho (artículo séptimo, dos, del Código Civil) ...⁴⁶»

En ella puede apreciarse que es la intención del alto Tribunal sentar ciertas bases sobre las que los jueces puedan fundamentar esta penetración en el substrato de las. Así, la idea de esta doctrina es disponer de un instrumento efectivo para combatir a esta estrategia de evasión fiscal tan empleada en nuestro país.

Precisa Boldó Roda, que deben existir ciertos requisitos para el uso de esta herramienta, en tanto en cuanto no debe constituir esta la forma habitual de proceder en los procesos judiciales. Así, los presupuestos son:

“1) Por un lado, la sociedad debe ser dominada por otra persona física o jurídica (sea o no socia).

2) Debe producirse una situación que cause un perjuicio a terceros o un fraude de ley.

3) Se ha de respetar en todo caso el llamado principio de subsidiariedad⁴⁷”.

Podemos apreciar, por tanto, que esta estrategia de evasión lo que busca es el encubrimiento de renta y patrimonios pertenecientes a un contribuyente mediante el uso y la interposición de sociedades y personas físicas que las administran, tendiendo una suerte de velo frente al verdadero titular de los mismos, cosa que puede ser desbaratada por los tribunales mediante la aplicación de la doctrina recién comentada. Es por ello que, pese a que siga siendo una de las herramientas más empeladas en nuestra jurisdicción, su atractivo parece haberse reducido, al menos en parte.

1.2 Redes de facturas falsas

Esta táctica, como a continuación veremos, se sirve del sistema de estimación objetiva de la tributación por IRPF a la que pueden acogerse ciertos autónomos.

De esta manera, los contribuyentes que tributen por este sistema, también conocido como el sistema de módulos, harán frente a unas obligaciones tributarias fijas calculadas en base a determinados módulos, tales como número de trabajadores, personal no asalariado, potencia

⁴⁶ Sentencia del Tribunal Supremo Sala Primera de lo Civil núm. 1196/1984, de 28 de mayo (versión electrónica – base de datos Vlex. Ref. ES: TS:1984:1196). Fecha de la última consulta: 18 de marzo de 2024.

⁴⁷ Boldó Roda, C. *El levantamiento del velo y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*, Tecnos, Madrid, 1993. P. 20.

eléctrica instalada o superficie del local entre otras, a los cuales se les aplicará un porcentaje fijo de manera que no dependerá del estado del negocio.

Dicho esto, el funcionamiento de esta estrategia, tal y como afirma Pulido, consiste en que el contribuyente que tributa por el sistema de estimación objetiva emite una factura falsa para otro que tributa por el método de estimación directa del Impuesto sobre la Renta de las Personas físicas o por el Impuesto de Sociedades, pudiendo este último aumentar los gastos a los que hace frente y deducirse el IVA soportado en esta factura, de tal forma que la base imponible se reduce⁴⁸.

Así pues, este sistema faculta a los contribuyentes a minorar la carga tributaria que deberán soportar mediante el pago ficticio de bienes o servicios a personas físicas o jurídicas que tributan por el sistema de módulos, a los cuales no les repercute ningún perjuicio, en tanto que la carga tributaria a la que estos últimos hacen frente ya está fijada por módulos y no responde a datos reales.

Podemos ver como esta estructura posibilita la creación auténticas redes de facturas falsas, constituyendo una grave problemática en tanto que el empleo de esta clase de facturas para manipular y reducir la carga tributaria no afecta exclusivamente a la capacidad recaudatoria del Estado, sino también a la competencia, facultando a las empresas que las llevan a cabo a reducir sus costes, lo que acaba por mermar la competencia o impulsarla al uso de estas mismas tácticas.

Tal y como ocurría con la estrategia de evasión fiscal anterior, las autoridades tributarias han intensificado la vigilancia y el control sobre este tipo de prácticas fraudulentas, concentrando las inspecciones en los contribuyentes por el sistema de módulos e identificando patrones de comportamiento que puedan sugerir la existencia de operaciones ficticias o manipuladas. Sin embargo, la realidad es que la sofisticación de estas redes de facturas falsas, junto con la constante evolución de sus métodos, supone un desafío continuo para la administración tributaria, con lo que sigue constituyendo una de las tácticas más empleadas en nuestro país.

⁴⁸ Pulido, E. J., “El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de contabilidad nacional”, *Gredos. Universidad de Salamanca*, 2014 (disponible en https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/125760/DEA_PulidoAlbaEmilioJos%C3%A9_Fraudefiscal.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 26/03/2024).

1.3 Fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido

La última gran estrategia objeto de estudio en este Trabajo es el fraude en el Impuesto sobre el Valor Añadido, cuestión de enorme relevancia a nivel europeo, como a continuación vamos a ver. Antes de proceder al estudio de su empleo, debemos de recordar que el IVA se trata de un impuesto armonizado a nivel comunitario, aplicándose en todos los Estados miembros de la Unión. Ahora bien, con la creación del mercado único europeo en el año 1993 se produjo la eliminación de las barreras fiscales, debiendo de regularse una nueva realidad como consecuencia de la eliminación de las importaciones entre los Estados miembros, esta es, las adquisiciones intracomunitarias.

He aquí el problema aprovechado por los contribuyentes para defraudar a las Haciendas públicas de los Estados miembros, en tanto que para lidiar con esta situación de eliminación de las fronteras fiscales se dispuso la creación de un sistema transitorio que continua en vigor 30 años más tarde y que presenta ciertas deficiencias técnicas, lo que faculta a los obligados tributarios a evitar el pago de cierta parte de la carga correspondiente al Impuesto sobre el Valor añadido, empleando el conocido “*fraude carrusel*”.

El fraude carrusel consiste, según Camarero García, en la estrategia empleada por una red de empresas creadas *ad hoc* que se benefician del vigente sistema de auto liquidación del IVA para establecer una estructura de fraude a las diversas haciendas públicas de los Estados miembros⁴⁹.

Para entender el funcionamiento de esta estrategia, debemos de ejemplificar el mismo debido a su complejidad. Así, continuando con lo afirmado por Camarero García, para el desarrollo de esta táctica, deben de existir tres sociedades distintas en el entramado, cada una de las cuales tiene funciones distintas, dispondremos de las siguiente entidades en el esquema:

- Empresa A, vendedora de bienes que no tiene porqué formar parte del entramado.
- Empresa B, conocida como *missing trader* y ubicada en distinto Estado miembro de la Unión Europea que A.
- Empresa C, llamada *Conduit company*, situada en el mismo Estado que B.

⁴⁹ Camarero García, J. “El ‘fraude carrusel’ en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 11, 2010, p. 49.

- Empresa D, denominada empresa bróker, localizada en el mismo país que las dos anteriores.

Para el empleo de esta táctica, “B” adquiere bienes de “A”, que, al estar localizada en otro Estado de la Unión, se trata de una entrega intracomunitaria. Dado que es una compra intracomunitaria, “A” factura a “B” sin IVA, y “B” se auto repercute y se deduce este impuesto. Ahora entra en juego “C”, la *Conduit company*, la cual adquiere los productos de “B”, y, al tener ambas residencia en el mismo país, se trataría de una operación interior en la que “B” repercute un IVA y “C” lo soporta. Así pues, con esta operación surgiría el deber para “B” de ingresar el porcentaje de IVA correspondiente en la Hacienda Pública, cosa que no ocurre, dado que B desaparece velozmente.

Para lograr esta rápida desaparición las sociedades se sirven de personas insolventes para su constitución, y de falta de estructuras empresariales para dificultar las tareas de rastreo e investigación de la Administración.

Continuando con el esquema, “C” vende los productos a “D”, que es la empresa bróker, generándose en esta operación un IVA repercutido para “C” y un IVA soportado para “D”. En este caso, “C” sí que cumplirá sus obligaciones tributarias, ingresando en Hacienda la compensación entre el IVA soportado y el IVA repercutido de las dos operaciones en las que ha tomado parte, pero dado que en la primera se ha obtenido un gran ahorro fiscal, la segunda operación puede llevarse a cabo a precio muy económico, sin generar apenas beneficio y, por tanto, sin tener que ingresar apenas en la Administración.

Para cerrar el círculo del carrusel, de ahí su nombre, “D” vende los productos a otra empresa situada en otro país miembro, distinto del de las anteriores empresas, de manera que estamos ante una nueva entrega de bienes intracomunitaria exenta.

Así pues, podemos ver que este esquema operacional desemboca en un cuádruple fraude y su consecuente ahorro fiscal para los titulares del grupo de empresas creadas ad hoc. En primer lugar, por la operación interna de venta de los productos que “B” adquirió en otro Estado miembro no se produce el ingreso fiscal del IVA en tanto que dicha sociedad desaparece rápidamente para evitar su pago. En segundo lugar, dado que se ha obtenido este ahorro tributario, “C” puede vender los bienes a precios económicos a “D” sin apenas generar beneficios y, por lo tanto, minimizar el impacto fiscal de sus operaciones. Por su parte, “D” se beneficia de la adquisición de productos a precios muy inferiores a su competencia, de forma que es capaz de batir a sus rivales con precios de venta menores o

generando mayores beneficios realizando las mismas transacciones, dañando gravemente la equidad y la lealtad competitiva. Por último, “D” dispone de la posibilidad de exigir a la Hacienda Pública la devolución del IVA que ha soportado por la compra de las materias a “C”, ingresándose o aprovechando para compensarlo con otros ingresos del mismo impuesto.

Las consecuencias de esta estrategia de evasión fiscal son enormes, cosa que la ha hecho merecedora de una explicación más profunda, de hecho, afirma Pulido que aunque el índice de fraude es extremadamente difícil de verificar y por tanto la cantidad de dinero evadida resulta casi imposible de cuantificar, un informe de la Comisión Europea del año 2004 calculó pérdidas de hasta un 10% en la recaudación del IVA de los Estados miembros⁵⁰.

VI. CONCLUSIONES

Tras haber realizado un exhaustivo análisis jurídico de estas dos polémicas figuras tributarias, la optimización y la evasión fiscal, partiendo de la delimitación doctrinal de su concepto y su diferenciación legal, habiendo continuado con una reflexión acerca de sus causas y terminando con una investigación de las estrategias llevadas a cabo para su puesta en práctica, estamos en posición de realizar las siguientes conclusiones:

- 1) La optimización fiscal y la evasión tributaria representan las dos caras de la moneda de la práctica tributaria española. Si bien ambas manifiestan la voluntad del contribuyente de minorar el impacto de los tributos sobre su renta o patrimonio, una emplea y aprovecha la legislación mientras que otra la traspasa inequívocamente. Así, la optimización fiscal se encuentra profundamente arraigada en derechos amparados por nuestra Carta Magna, así como por el sistema general tributario y sus leyes específicas. Por otro lado, la planificación fiscal abusiva y la elusión fiscal, figuras que a menudo se confunden con la optimización y la evasión, quedan a extramuros del ordenamiento jurídico español, en tanto que suponen un claro ejemplo de fraude de ley tributario.

⁵⁰ Pulido, E. J., “El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de contabilidad nacional”, *Gredos. Universidad de Salamanca*, 2014 (disponible en https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/125760/DEA_PulidoAlbaEmilioJos%C3%A9_Fraudefiscal.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 26/03/2024).

- 2) Podemos concluir también que la presión fiscal no es una métrica indicativa de la carga real soportada por los ciudadanos de un Estado, y no debe emplearse de forma individual a la hora de analizar el sistema tributario de un territorio. El esfuerzo fiscal, por su parte, si constituye una magnitud que aporta estos datos de forma fidedigna y se empleará en combinación con la anterior. Además, podemos establecer que en los países en los que los contribuyentes realizan un mayor sacrificio fiscal, se desarrolla un mayor índice de economía sumergida, de manera que es este creciente esfuerzo fiscal el que impulsa al uso de las herramientas jurídicas objeto de estudio, al menos en parte.

- 3) Por otro lado, estamos en disposición de afirmar que las tácticas de compensación de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores, las del diferimiento en la imposición y las relativas al postergación de la imposición de la carga tributaria cumplen la vigente legislación, tratándose de estrategias plenamente legales y al alcance de todo contribuyente. Además, pese a su falta de reconocimiento jurídico, el arbitraje en la realización del hecho imponible también se trata de una herramienta lícita y amparada en nuestro ordenamiento por la norma suprema, la Constitución. Esta protección legal no se otorga al arbitraje fiscal, siendo un flagrante caso de planificación tributaria agresiva.

- 4) En conclusión, este Trabajo de Fin de Grado ha propuesto un marco de reflexión crítica sobre el equilibrio necesario entre los derechos de los contribuyentes a minimizar su carga tributaria y la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de manera justa y equitativa. Este equilibrio es esencial para la construcción de un sistema fiscal que sea percibido como justo y legítimo por todos los obligados tributarios, a la par que permita la garantía del Estado de Bienestar y el desarrollo de actividades económicas y la inversión.

VII. BIBLIOGRAFÍA

1. LEGISLACIÓN

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (BOE 7 de junio de 1991)

Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales (BOE 16 de marzo de 2007)

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE 28 de noviembre de 2014)

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 (BOE 29 de noviembre de 2006)

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE 18 de diciembre de 2003)

2. JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Región de Murcia núm. 27/2015, 26 de enero (versión electrónica – base de datos NORMACEF fiscal y contable. Ref. NFJ057487). Fecha de la última consulta: 30 de marzo de 2024. FJ cuarto.

Sentencia del Tribunal Supremo Sala Primera de lo Civil núm. 1196/1984, de 28 de mayo (versión electrónica – base de datos Vlex. Ref. ES: TS:1984:1196). Fecha de la última consulta: 18 de marzo de 2024.

3. OBRAS DOCTRINALES

Alonso González, L. M. “Planificación fiscal y economía de opción”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, n. 6, 2006, p. 29.

Amorós Viñals, A. “La Planificación Fiscal Agresiva”, *Estudios Financieros – Revista de contabilidad y tributación*, n. 362, 2013, p. 32.

Boldó Roda, C. *El levantamiento del velo y la personalidad jurídica de las sociedades mercantiles*, Tecnos, Madrid, 1993. pp. 19-21.

Camarero García, J. “El ‘fraude carrusel’ en el Impuesto sobre el Valor Añadido. Modalidades y propuestas para erradicarlo”, *Instituto de Estudios Fiscales*, n. 11, 2010, pp. 49-63.

Contreras Gómez, C., *Planificación fiscal: Principios, metodología y aplicaciones*, Ramón Areces, Madrid, 2016. pp. 23-24.

Fraga, L. “La Evasión y Elusión Fiscal, Normas Anti-Elusivas”, *Revista Latinoamericana de Derecho Tributario*, vol. II, n. 1, 2005, pp. 191-221.

López del Paso, R. “Evolución de la presión fiscal en España”, *eXtoikos*, n. 7, 2012, pp. 91-93.

Ochoa León, M. “Elusión o Evasión Fiscal”, *Revista Iberoamericana de Contaduría, Economía y Administración*, vol. 3, n. 5, 2014, pp. 1-29.

Pedrosa López, J. C., “Análisis sobre la licitud de las operaciones de arbitraje fiscal internacional”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n. 377, 2014, pp. 101-128

Rosembuj, J., *El fraude de la Ley, la simulación y el abuso de las formas en el derecho tributario*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p.67

Sanz Sanz, J. F. “La curva de Laffer ¿Mito o realidad? Discusión, modelización y evidencias en el IRPF español”, *Papeles de Economía Española*, n. 154, 2017, pp. 179-197.

4. RECURSOS DE INTERNET

Albi Ibáñez, E. “Elusión y evasión fiscales (La investigación económica)”, *Revista Publicaciones Universidad Complutense de Madrid*, 1988 (disponible en <https://docta.ucm.es/entities/publication/86f6ffb0-a886-45ce-9661-9743ec7c086e>; última consulta 25/03/2024).

Báez, T. “Planificación tributaria, herramienta fundamental en todo negocio”, *El Nuevo Diario*, enero 2016. (disponible en <http://www.elnuevodiario.com.ni/economia/403263-planificacion-tributaria-herramienta-fundamental-t> ; última consulta 11/03/2024).

Consejo General de Economistas, “*Presión y esfuerzo fiscal*”, *Blog Economistas*, 9 de abril de 2023 (disponible en <https://blog.economistas.es/presionyesfuerzofiscal/>; última consulta 16/03/2024).

Cruz Mora, E. P. “La curva de Laffer como herramienta para la recaudación óptima en las entidades federativas de México: Aplicación empírica”, *Revista Centro de Estudios de Finanzas Públicas*, 2016 (disponible en https://www.cefp.gob.mx/formulario/Trabajo_9a.pdf; última consulta 19/03/2024).

De la Cruz, D., “España tiene ya casi 100 impuestos en vigor”, *Libre Mercado*, 21 de junio de 2023. (Disponible en <https://www.libremercado.com/2023-06-21/cuantos-impuestos->

hay-en-total-en-espana-cerca-de-100-figuras-fiscales-gobierno-central-comunidades-ayuntamientos-7026638/; última consulta 23/03/2024)

Durán, J.M., “La presión fiscal en España: comparativa con la Unión Europea”, *Expansión*, 14 de noviembre de 2023. (disponible en <https://www.expansion.com/blogs/defuerosyhuevos/2023/11/14/la-presion-fiscal-en-espana-comparativa.html> ; última consulta 05/03/2024).

Gabinete jurídico del CEF, “La optimización fiscal que supone el nuevo concepto del negocio de asesoría carece de ilicitud”, *Fiscal Impuestos*, 13 de marzo de 2015. (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/sociedades-profesionales-simulacion-tsj-murcia.html> ; última consulta 30/03/2024).

Gabinete jurídico del CEF, “Normas tributarias, Guía Fiscal 2023”, *Fiscal Impuestos*, 22 de marzo de 2023. (disponible en <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-1-normas-tributarias> ; última consulta 30/03/2024)

Hidalgo, A., “Planificación Tributaria e Indicadores de Gestión: Una Alternativa Metodológica”, Congreso Venezolano Gremio de Contadores Públicos Universidades Nacionales, 2012 (disponible en <https://www.yumpu.com/es/document/read/8099775/grfyp>; última consulta 8/02/2024).

Llamas, M. “La economía sumergida se dispara al 24% del PIB, la tercera más alta de Europa”, *Libre Mercado*, 1 de abril de 2024. (disponible en <https://www.libremercado.com/2024-01-26/la-economia-sumergida-se-dispara-al-24-del-pib-la-tercera-mas-alta-de-europa-7090517/> ; última consulta [fecha no proporcionada 05/03/2024).

Mapfre, “*Qué es la presión fiscal y cómo se calcula*”, Planes de futuro Mapfre, 9 de agosto de 2023. (Disponible en <https://planesdefuturo.mapfre.es/economia-domestica/actualidad-economica/presion-fiscal/>; última consulta 20/03/2024).

Moreno Fernández, J. I., “La prohibición de confiscatoriedad como límite al tributo”, *Revista Técnica Tributaria*, 2019 (disponible en <https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/42952/la-prohibicion-de-confiscatoriedad-como-limite-al-tributo>; última consulta 12/03/2024).

Pulido, E. J., “El fraude fiscal en España. Una estimación con datos de contabilidad nacional”, *Gredos. Universidad de Salamanca*, 2014 (disponible en

https://gredos.usal.es/bitstream/handle/10366/125760/DEA_PulidoAlbaEmilioJos%C3%A9_9_Fraudefiscal.pdf?sequence=1&isAllowed=y; última consulta 26/03/2024)

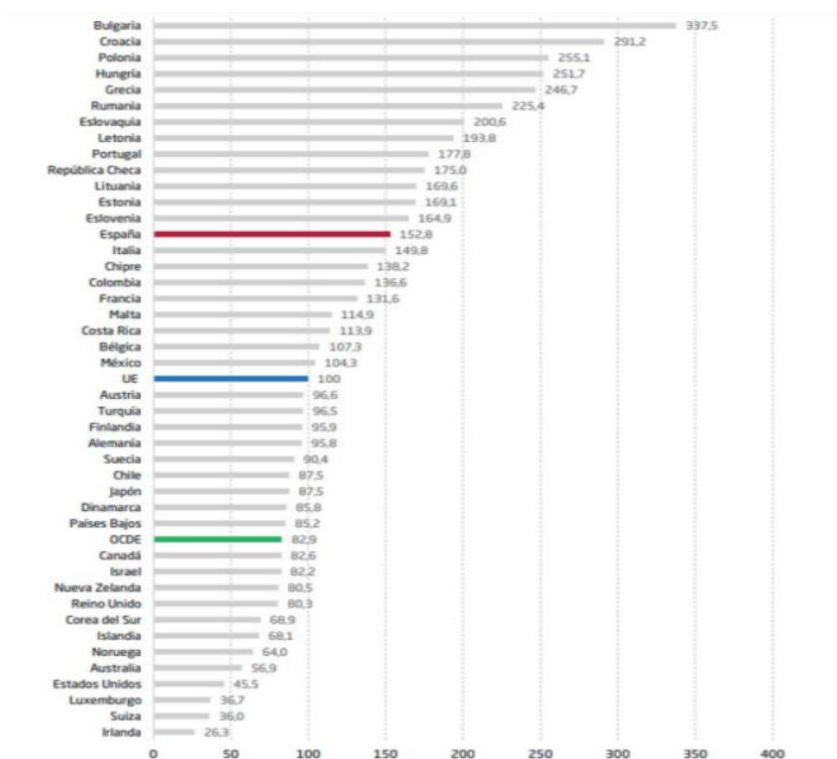
Sanz Sanz, J.F., “Breve nota sobre presión fiscal, sacrificio fiscal y presión fiscal normativa en España: análisis comparado”, Funcas, 2020 (disponible en https://www.funcas.es/documentos_trabajo/breve-nota-sobre-presion-fiscal-sacrificio-fiscal-y-presion-fiscal-normativa-en-espana-analisis-comparado/; última consulta 01/04/2024).

Torres Heleno, T., “Derecho Tributario o Derecho Privado: Autonomía privada, simulación y elusión tributaria”, Revista dos tribunas, 2003 (disponible en 06-Taveria.pdf (economistas.es); última consulta 8/03/2024).

Villasmil Molero, M., “La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial”, Dictamen Libre, n. 20, 2017 (disponible en <https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/dictamenlibre/article/view/2896/2310>; última consulta 4/02/2024).

VIII. ANEXOS

FIGURA 1



Fuente: Consejo General de Economistas.

FIGURA 2

Cuadro 2. Presión fiscal equivalente de España al esfuerzo fiscal de los países de su entorno*

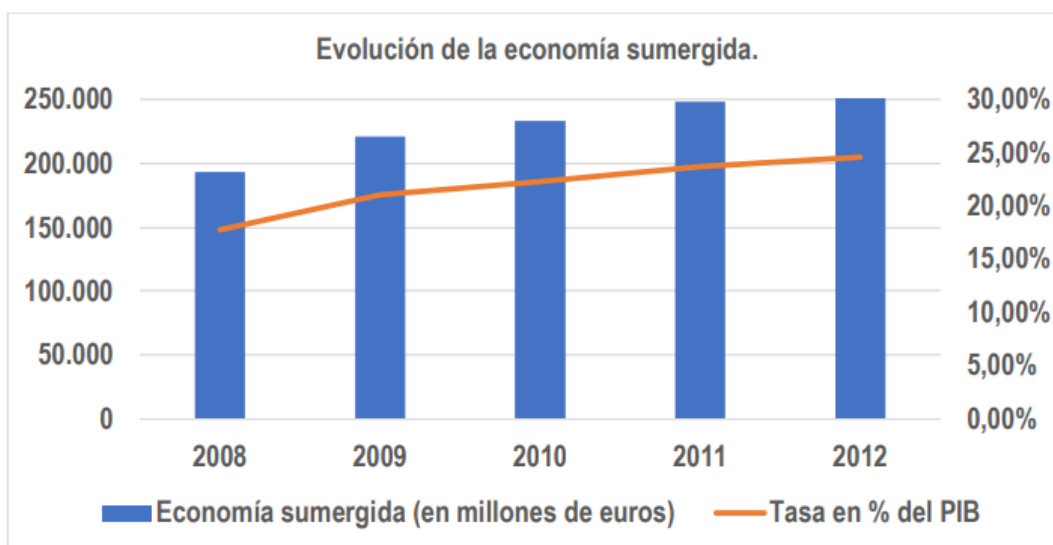
Presión fiscal de España:		0.3574	
País	Presión fiscal equivalente	Variación %	Variación puntos
Grecia	0.6760	89.2	31.86
Portugal	0.4782	33.8	12.09
Italia	0.4290	20.0	7.16
Francia	0.3994	11.8	4.21
Bélgica	0.3388	-5.2	-1.86
Austria	0.2868	-19.8	-7.06
Finlandia	0.2797	-21.7	-7.76
Alemania	0.2749	-23.1	-8.25
Suecia	0.2663	-25.5	-9.10
Dinamarca	0.2467	-31.0	-11.07
Reino Unido	0.2357	-34.0	-12.17
Luxemburgo	0.2314	-35.2	-12.59
Países Bajos	0.2215	-38.0	-13.59
Japón	0.2132	-40.3	-14.42
Noruega	0.1970	-44.9	-16.03
Islandia	0.1578	-55.8	-19.96
Irlanda	0.0973	-72.8	-26.01
Estados Unidos	0.1462	-59.1	-21.11
Suiza	0.0903	-74.7	-26.70

* Cálculos realizados por los autores a partir de la noción de presión fiscal y de los conceptos de sacrificio fiscal de Henry Frank (1959) y Richard Bird (1964). Cálculos realizados a partir de los datos de la Comisión Europea (*Economic and Financial Affairs*).

** Esfuerzos fiscales normalizados respecto al esfuerzo fiscal de Suecia (esfuerzo mediano).

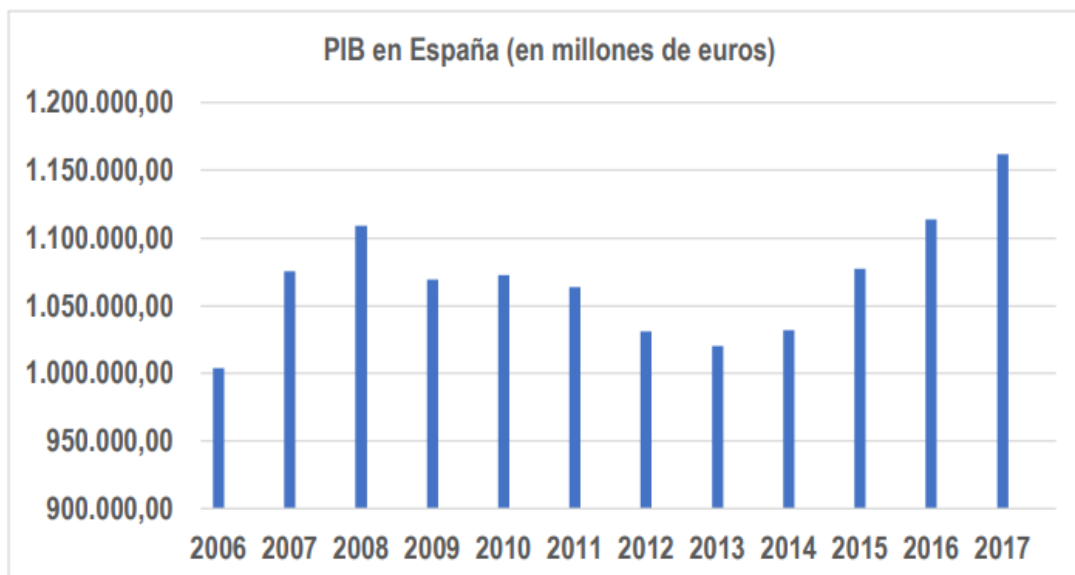
Fuente: Fundación de las Cajas de Ahorros (FUNCAS).

FIGURA 3



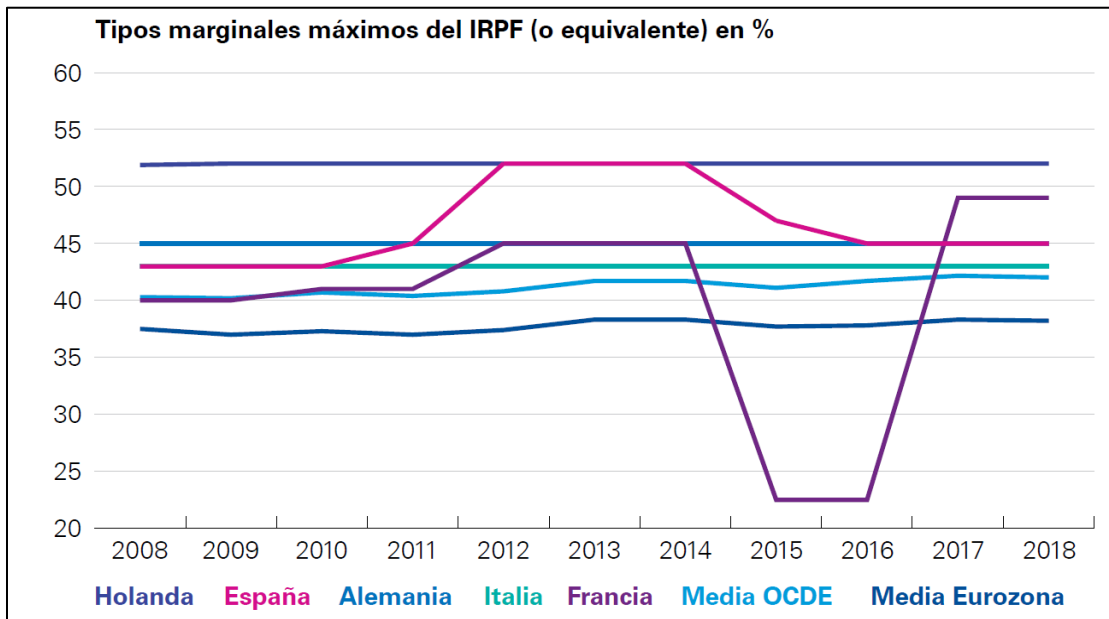
Fuente: Universidad de La Laguna.

FIGURA 4



Fuente: Universidad de La Laguna.

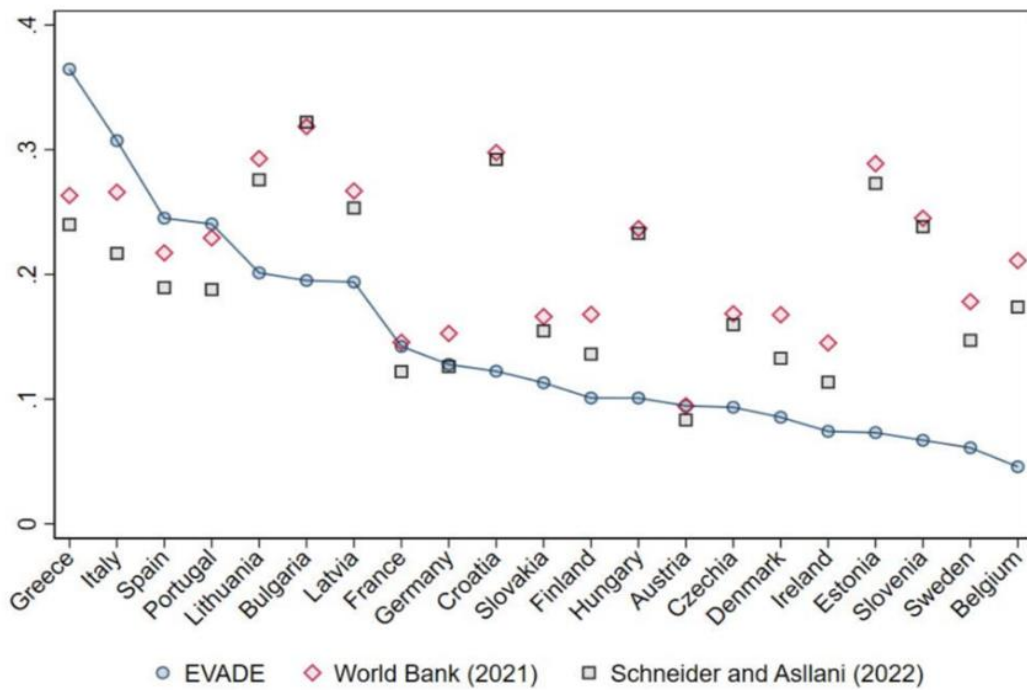
FIGURA 5



Fuente: KPMG.

FIGURA 6

Figure 4: Alternative measures of informal economy - average level (share of GDP).



Fuente: Libre Mercado