

EL DERECHO TRIBUTARIO Y LA MORAL. LÍMITES DE LA AUTONOMÍA PRIVADA EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO. (A PROPÓSITO DE LA STS DE 19 DE JULIO DE 2016)

GLORIA MARÍN BENÍTEZ
Abogada*

El Derecho tributario y la moral. Límites de la autonomía privada en el ámbito tributario. (A propósito de la STS de 19 de julio de 2016)

Tradicionalmente, se ha entendido que cualquiera puede ordenar sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible, siempre que lo haga dentro de la legalidad. La sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2016 ha venido a cuestionar esta asunción al entender que la moral también constituye un límite de la autonomía privada en el ámbito tributario. Este trabajo pretende revisar las razones que avalan el entendimiento tradicional, así como apuntar las manifestaciones del cuestionamiento reciente en lo que se refiere a la lícita planificación fiscal.

Tax Law and Morality. Limits to Taxpayers' Individual Autonomy (Judgment of The Supreme Court of 19 July 2016)

It has traditionally been accepted that one may arrange his or her affairs in order to minimize taxation if, in doing so, the individual is compliant with legal obligations. The judgment of the Supreme Court handed down on 19 July 2016 questioned the validity of that traditional understanding when it stated that morality also limits taxpayers' individual autonomy. This paper reviews the reasons underlying the traditional understanding and addresses several effects of the recent reexamination on legitimate tax planning.

PALABRAS CLAVE

Principio de legalidad, Derecho Tributario, Lícita planificación fiscal, Moralidad, Autonomía privada.

KEY WORDS

Rule of law, Tax Law, Legitimate Tax Planning, Morality, Taxpayers' Individual Autonomy.

Fecha de recepción: 26-10-2017

Fecha de aceptación: 30-10-2017

1 · INTRODUCCIÓN

El artículo 1255 del CC indica que las leyes, la moral y el orden público son los límites que los particulares han de tomar en cuenta a la hora de autorregular sus propios intereses. La pregunta que se plantea es si estos tres límites de la autonomía privada, y en particular la moral, resultan aplicables también en el ámbito tributario.

Se ha dicho que el Derecho, a diferencia de la Moral, recae sobre las relaciones entre personas y que, por ello, si el deber jurídico es siempre de una persona frente a otra, el moral es de la persona frente a su propia conciencia. De esta forma, mientras a todo deber jurídico le corresponde un derecho de otro, el deber moral es deber puro y simple y nadie puede reclamar su cumplimiento¹.

Quizá por ello, viene de antiguo la idea² —muy extendida no solo en nuestro Derecho, sino también en los de nuestro entorno— de que (dentro de la legalidad, naturalmente) cualquiera puede ordenar su patrimonio o sus intereses de tal manera que el impuesto tenga la menor incidencia posible y de que el deber moral, como el deber cívico, de contribuir a los gastos comunes no llega al punto de obligar al contribuyente a tomar el camino más provechoso para el Tesoro³. Esta idea extendida apunta a que en el ámbito tributario se viene considerando que la autonomía privada se encuentra limitada básicamente por la ley, sin que pueda la moral constituir un límite hábil de la actuación particular en este ámbito.

Sin embargo, la STS 1864/2016 de 19 de julio de 2016 (rec. n.º 2553/2015, ponente Excmo. Sr. D. Manuel Vicente Garzón Herrero) se remite al

* Del Área de Derecho Fiscal de Uría Menéndez (Madrid).

¹ RADBRUCH, G.: *Introducción a la filosofía del Derecho*, Madrid: Fondo de Cultura Económica, 2002, pp. 53-55.

² *Gregory v. Helvering* 69 F.2d 809 (1934); LEROUGE, G.: *Théorie de la fraude en Droit fiscal*, Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1944, p. 103, citado por ALBINANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La evasión legal impositiva», *Revista de Economía Política*, n.º 56, 1970, p. 15.

³ LEROUGE, G.: *loc. cit.*

artículo 1255 del CC para enjuiciar la licitud de una planificación fiscal. Así, en su FD 10.º afirma lo siguiente:

«...aceptado que la autonomía de la voluntad es esencial al ser humano, sin cuya concurrencia no se puede decir que exista persona, hay que añadir de modo inmediato que los ámbitos de la autonomía personal y la autonomía jurídica no son coincidentes. En el orden personal esa autonomía es plena y salvo los límites naturales pocos pueden establecerse. Otra cosa es el ámbito jurídico sea o no empresarial la autonomía que se enjuicia, pues la autonomía personal tiene una proyección social cuando se ejerce en el ámbito jurídico y debe tener necesariamente los límites que la vida social impone y que no son otros que los establecidos en el artículo 1255 del Código Civil, interpretados conforme a los parámetros hoy aplicables. Es decir, los límites establecidos por las leyes (incluida la Constitución), la moral (en la que habrá de entenderse incorporada la publicidad, la transparencia y la capacidad de explicar razonablemente cualquier decisión, la ejemplaridad entendida como cumplimiento satisfactorio del Ordenamiento Jurídico, la atención de los derechos de todos los interesados no solo de los titulares de la propiedad, la incorporación de mecanismos de participación en sus órganos y decisiones, junto a una atención constante a la realidad socio-económica que atempere y module decisiones puramente económicas), y el orden público, comprendido en términos constitucionales».

¿Puede realmente ser la moral un límite de la autonomía privada en el ámbito tributario?

El propósito de estas líneas es revisar las razones que avalan el entendimiento tradicional sobre la influencia de la moral en la aplicación del ordenamiento tributario, así como apuntar las manifestaciones del cuestionamiento reciente en lo que se refiere a la planificación fiscal.

2 · LA POSICIÓN TRADICIONAL

Historicamente, no se ha dedicado demasiada atención a la influencia de la moral en el ordenamiento tributario. SAINZ DE BUJANDA se quejaba, ya en 1978, de no haber visto con la frecuencia debida la alusión a los aspectos morales o éticos del Derecho tributario⁴. Y ciertamente, con algunas excepcio-

nes⁵, la doctrina tributaria no ha abordado el análisis del ordenamiento tributario desde un enfoque moral.

A nuestro juicio, son tres las causas que explican esta posición tradicional: la complejidad técnica de la materia tributaria; la inexistencia de un vínculo entre los dos brazos de la balanza del ordenamiento financiero (el del ingreso y el del gasto); y, muy especialmente, la vigencia del principio de legalidad en esta parcela del orden jurídico.

2.1 · La complejidad técnica de la materia tributaria

RUBIO GUERRERO, en el prólogo a la traducción española de la obra de TIPKE, *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*, recordaba que una dificultad que afrontan los filósofos del Derecho es la imposibilidad de profundizar en la moralidad de los actos tributarios sin un profundo conocimiento técnico del objeto sobre el que inciden.

Enjuiciar una planificación fiscal desde su moralidad, como criterio externo al de legalidad, exige valorar si la aplicación de las normas que hace el contribuyente es o no coherente con las razones técnicas (fiscales o extrafiscales) que subyacen en esas normas.

El análisis de esas razones técnicas (fiscales o extrafiscales) no siempre es tarea fácil. De hecho, no lo es casi nunca. La razón técnica que subyace en las normas y regímenes tributarios no suele ser de general y común conocimiento y suele pasar desapercibida en análisis intuitivos de las actuaciones realizadas por el contribuyente cuando estas resultan en un menor impuesto a pagar⁶.

⁵ Por ejemplo, TIPKE, K.: *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes (Besteuermoral und Steuermoral)*, Madrid: Marcial Pons, 2002; GALLO, Franco: *Las razones del Fisco. Ética y justicia en los tributos*, Madrid: Marcial Pons, 2011; HOLMES, Stephen y SUNSTEIN, Cass R. (2000): *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, New York: Norton & Company, 2000; MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Justice and Taxes*, New York: Oxford University Press, 2002.

⁶ Así, por ejemplo, y en nuestra opinión, una misma planificación fiscal que buscara intencionadamente la aplicación del viejo régimen de sociedades patrimoniales para tributar por el tipo del ahorro en la plusvalía obtenida por una sociedad en la venta de un terreno no debería recibir igual juicio en términos de moral y equidad tributaria si lo transmitido son parcelas que habían sido previamente promovidas por una sociedad del grupo que si son fincas agrícolas en las que se desarrollaba una actividad empresarial de explotación agraria. Las razones de la distinción son puramente técnicas: primera, que el régimen de

⁴ SAINZ DE BUJANDA, F.: "El desarrollo actual del Derecho financiero en España", *Crónica Tributaria*, 1996, n.º 78, p. 188.

A veces sucede, incluso, que el tratamiento fiscal dispar entre conceptos o situaciones que desempeñan una función similar en el ámbito tributario carece sencillamente de fundamentación alguna. Es una realidad incontestable que el ordenamiento tributario trata con frecuencia actividades similares de forma diferente⁷ sin que nadie sepa muy bien el porqué de la diferencia, pero sin que ese tratamiento dispar merezca un reproche constitucional por infracción del principio de igualdad⁸. El reproche moral, si es que lo hubiere, debería quizá dirigirse al legislador que establece normas no neutrales, y no al obligado tributario que hace uso de ellas.

No es casual, en este sentido, que las acciones del proyecto BEPS apelen mayoritariamente a la acción legislativa para corregir los supuestos identificados como planificación fiscal agresiva. Se considera así necesario «desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones para el diseño de normas internas que neutralicen el efecto (...) de los mecanismos y de las entidades híbridas» (acción 2); «desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas para las CFC» (acción 3); «desarrollar recomendaciones sobre las mejores prácticas en el diseño de normas para evitar la erosión de la base imponible a través de la utilización de deducciones por intereses, por ejemplo, mediante el

uso de deuda entre entidades vinculadas y con terceros para lograr la deducción excesiva de intereses o para financiar la producción de ingresos exentos o diferidos» (acción 4); «desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas» (acción 6); o, «desarrollar reglas que impidan la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios por medio del movimiento de intangibles entre los miembros de un grupo» (acciones 8, 9 y 10).

La moral tributaria de los contribuyentes no se puede desvincular de la del Estado, y una manifestación de esa moral tributaria del Estado es la que debe asumir cuando actúa como legislador. La hipertrofia normativa y la continua introducción en las normas tributarias de modificaciones, adiciones, excepciones y exclusiones a las excepciones no contribuyen a la consecución de un sistema tributario justo ni a una mayor ética fiscal.

2.2 · Independencia de la obligación tributaria respecto del destino que se dé al tributo

Para poder hablar con propiedad de un sistema tributario justo, debe tenerse en cuenta la relación entre los dos lados de la balanza del sistema financiero (el de los ingresos y el de los gastos). Si la solidaridad de todos en el levantamiento de las cargas públicas es el valor ético que se encuentra en el núcleo de una exigencia moral del pago de impuestos, ese valor requiere que los gastos a cuyo sostenimiento se pide contribuir sean justos⁹.

Por esta razón, nuestra Constitución, tras enunciar los principios de justicia tributaria material en el primer apartado de su artículo 31, menciona en su apartado segundo los principios de justicia del gasto público. Como es sabido, este segundo apartado obedece a una enmienda del entonces senador FUENTES QUINTANA cuando con toda razón argumentaba que «Hacienda no solamente tiene la mano del impuesto para recaudar el conjunto de los fondos que necesita con objeto de satisfacer las necesidades públicas y atender a los gastos, sino la mano del

sociedades patrimoniales, como heredero y sustituto del régimen interno de transparencia fiscal, pretende evitar la doble imposición socio-sociedad; segunda, que antes de la entrada en vigor de la vigente LIRPF (Ley 35/2006), el Impuesto sobre Sociedades se configuraba como un impuesto anticipado del IRPF, con lo que no tendría sentido que la tributación de la sociedad fuera superior a la que el socio hubiera soportado de invertir directamente y no a través de ella; tercera, que, en el primer caso, la venta de las existencias de la actividad directamente por los socios habría quedado sujeta en el IRPF por la tarifa general de gravamen, mientras que, en el segundo, la venta directamente por los socios de un activo inmovilizado afecto a su actividad habría quedado sujeta en el IRPF por la tarifa del ahorro. Teniendo en cuenta estas tres cuestiones, puede defenderse la coherencia, desde un punto de vista de justicia y equidad tributaria, de la tributación bajo el régimen de sociedades patrimoniales en el segundo caso, siendo más dudoso en el primero.

⁷ Vender un activo es tratado de forma diferente a mantenerlo (aun cuando la renta obtenida responda al mismo concepto), la deuda es tratada de forma distinta al capital o los autónomos son tratados de forma distinta a los empleados.

⁸ La jurisprudencia constitucional sobre el principio de capacidad económica ni a diferenciar entre situaciones que puedan no serlo, sino que su función es más modesta: se limita a prohibir las discriminaciones arbitrarias, es decir, las que no estén fundadas en una justificación objetiva y razonable, entendiéndose que lo están las distinciones que persigan un fin constitucionalmente lícito, siempre que las consecuencias jurídicas de la diferenciación sean adecuadas y proporcionadas a tal fin.

⁹ Así CORTÉS DOMÍNGUEZ afirma que la tesis de la configuración jurídica del deber de contribuir como una específica concreción del deber de solidaridad se inscribe en la línea de «articular una conexión del deber de contribuir con el destino de los recursos recaudados». Vid. ESCRIBANO LÓPEZ, F.: *La configuración jurídica del deber de contribuir. Perfiles constitucionales*, Madrid: Civitas, 1988, p. 357.

gasto público que completa, como es lógico la mano de la imposición» y que constituía «una incoherencia separar estas manos, ya que Hacienda podría destruir con la mano del gasto público lo que ha construido y edificado con la mano del impuesto»¹⁰.

Sin embargo, esa separación no solo existe, sino que es inevitable: no es posible sustraerse a la obligación tributaria en función del destino que se le dé al ingreso tributario, pues no suele admitirse (y desde luego no está admitido en nuestro ordenamiento) la licitud de la objeción fiscal¹¹. Y cuando la vinculación entre la obligación tributaria y el destino de los recursos que se recaudan con su cumplimiento quiebra, el deber moral de pago de impuestos ya no viene dado por el valor ético de la solidaridad en el levantamiento de unas cargas comunes cuya justicia y necesidad no es posible enjuiciar para extraer las pertinentes consecuencias jurídicas, sino por el valor ético de cumplimiento de las leyes¹².

La doctrina escolástica hacía depender la justicia del impuesto de su «causa eficiente» (el impuesto es justo si lo establece la autoridad competente y legítima), de su «causa final» (el impuesto es justo si es financieramente necesario para el bien

común), de su «causa material» (el impuesto es justo si se establece sobre realidades económicas que indican una capacidad de pago) y de su «causa formal» (el impuesto es justo si la distribución de las cargas entre los ciudadanos se hace en proporción adecuada a la capacidad respectiva de pagarlo)¹³. Cuando se entiende que la justicia solo exige que el tributo se haya creado por considerarlo necesario el titular legítimo del poder tributario para financiar la opción política democráticamente mayoritaria, la causa final del tributo desaparece y se subsume en la causa eficiente¹⁴. Y cuando se prescinde del fin a la hora de enjuiciar las exigencias del impuesto justo, este juicio se dirime atendiendo a la causa eficiente y a la material y formal, pero no hay un juicio moral más allá de ellas.

Por ello, si el cumplimiento de la obligación tributaria tiene un valor ético en sí misma cuando la referimos a su propia existencia (al *an* del tributo), pues sin ella no existirían derechos, ni libertades ni vida en sociedad¹⁵, la cuestión es distinta, en cambio, cuando la referimos no a la propia existencia de la obligación tributaria en sí, sino a su importe; al *quantum* del tributo y no al *an*. Así, si es objeto de general aceptación que la obligación del ciudadano de contribuir a los gastos de la comunidad de cuya pertenencia se beneficia es un principio moral¹⁶, la moral no permite decir cuál es el importe justo que en concepto de impuestos debe uno pagar, porque el importe del impuesto justo no es competencia de la moral, sino de la política (*i. e.*, del legislador), que es también quien determina cuáles son las necesidades públicas a las que el gasto público ha de subvenir¹⁷.

¹⁰ *Diario de Sesiones del Senado*, Comisión de Constitución, sesión n.º 7 de 29 de agosto de 1978.

¹¹ En este sentido, aunque el artículo 30.2 de la CE reconoce el derecho a la objeción de conciencia, el TC (SSTC 15/1982 y 160/1987) dejó pronto sentado que no puede ser invocada en el ámbito tributario. Sobre la objeción fiscal y su validez, *vid.* en detalle los trabajos de Dalmau Lliso, J. C.: «La legalización de la objeción fiscal: un asunto pendiente», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XLIV, n.º 234, 1994, pp. 1197-1214; Arrieta Martínez de Pisón, J.: «La objeción de conciencia fiscal: a propósito del Auto del Tribunal Constitucional de 1 marzo 1993», *Crónica Tributaria*, n.º 68, 1993, pp. 97-105; Palomino Lozano, R.: «El tratamiento jurídico de la objeción fiscal en los Estados Unidos», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. XLII, n.º 222, pp. 1271-1304; Alonso-Vega Álvarez, J. M.: «La objeción de conciencia al servicio militar y la objeción de conciencia fiscal», *Revista General de Derecho*, n.º 543, 1989, pp. 7855-7878.

¹² Así, APARICIO PÉREZ, A. («Ética fiscal y jurisprudencia», en S. ÁLVAREZ GARCÍA y P. M. HERRERA MOLINA (coords.): *Ética fiscal*, *op. cit.*, p. 36) apunta cómo «nos podemos encontrar con impuestos que dado su carácter de no afectación estén financiando conductas o actividades objetivamente inmorales» y que, al prescindirse en gran medida del fin como uno de los elementos que determina la justicia del impuesto, esta se basa únicamente en la legalidad del sistema. En igual sentido, SÁNCHEZ HUETE, M. Á. («Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal», *Quincena Fiscal*, n.º 7, abril 2010) afirma que «la validez del deber [tributario] radica exclusivamente en la norma legal que lo establece, con independencia de la justicia o no del mandato» y que «por ello no cabe la objeción fiscal y es posible encontrar impuestos que financien conductas o actividades inmorales».

¹³ *Vid.* PÉREZ DE AYALA, J. L.: «El fundamento deontológico del impuesto, de la Ley fiscal y de la obligación tributaria», en AA.VV.: *I Jornada Metodológica «Jaime García Añoveros» sobre la metodología académica y la enseñanza del Derecho Financiero y Tributario*. Documentos IEF, n.º 11/2002, pp. 286-287; ÁLVAREZ GARCÍA, S.: «La ética en la doctrina de la Hacienda Pública», en S. ÁLVAREZ GARCÍA y P. M. HERRERA MOLINA (coords.): *Ética fiscal*, Documentos, IEF, n.º 10/04, p. 11.

¹⁴ PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Algunos problemas interpretativos del artículo 31.1 de la Constitución española en un contexto jurisprudencial*, Pamplona: Thomson Civitas, 2008, p. 27.

¹⁵ *Vid.* HOLMES, S. y SUNSTEIN, C. R.: *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*, New York: Norton & Company, 2000; GALLO, F.: *Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos*, Madrid: Marcial Pons, 2011; MURPHY, L. y NAGEL, T.: *The Myth of Ownership. Justice and Taxes*, New York: Oxford University Press, 2002.

¹⁶ ÁLVAREZ GARCÍA, S.: «La ética en la doctrina...», *op. cit.*, p. 29.

¹⁷ HERRERA MOLINA, P. M.: «Aproximación a la ética fiscal», en S. ÁLVAREZ GARCÍA y P. M. HERRERA MOLINA (coords.): *Ética fiscal*, *op. cit.*, p. 78; PÉREZ DE AYALA, J. L.: *Algunos problemas interpretativos...», op. cit.*, p. 32.

2.3 · El principio de legalidad en materia tributaria

El principio de legalidad cumple, como es sabido, diferentes funciones en el ordenamiento tributario. En su vertiente de reserva de ley, es garantía de autoimposición y de establecimiento democrático. En su vertiente de tipicidad, es garantía de igualdad ante la ley y, sobre todo, de seguridad jurídica: de certeza y previsibilidad en las consecuencias jurídicas de las propias acciones.

Esta necesidad de certeza es una exigencia del impuesto justo desde antiguo. *La riqueza de las naciones* de Adam SMITH ya señalaba que «*el impuesto, o la parte del impuesto que cada persona viene obligada a pagar, debe ser cierto y no arbitrario. La época del pago, la forma del pago, la suma a pagar, todo esto debe ser claro y preciso, tanto para el contribuyente como para cualquier otra persona*». Y estos principios básicos eran recordados por nuestro Tribunal Supremo en una reciente sentencia¹⁸: «*en el ámbito tributario rige con especial vigor el principio de legalidad tributaria, el cual aporta la necesaria seguridad jurídica al contribuyente, que tiene derecho a saber previamente, porque así debe venir definido con precisión en la norma, qué actos y operaciones van a ser objeto de gravamen y su extensión*».

Esta necesidad de certeza, entendida como susceptibilidad de previsión objetiva por parte de los particulares de sus situaciones jurídicas, de tal modo que puedan tener una expectativa precisa de sus derechos y deberes, es imposible si se ha de atender a fuentes no escritas (y entre ellas, la moral) para enjuiciar la licitud de una planificación fiscal. El Derecho, en su faceta de positividad, surge precisamente para garantizar al ciudadano la previsibilidad en las consecuencias de sus actos, y en el ámbito tributario es difícilmente cuestionable que el resultado de la aplicación de las normas tributarias tiene que ser previsible de forma que el contribuyente pueda ajustar su comportamiento económico a ese coste previsible y pueda cumplir adecuadamente las obligaciones que se le imponen.

3 · ¿UN NUEVO PARADIGMA?

Desde el inicio de la última crisis parece que evolucionamos a un nuevo paradigma en el que el acento se desplaza de lo legal (de la necesidad a que no se

exija al obligado tributario una contribución mayor que la que la ley demanda —*legal share of taxes*—) a la búsqueda de la equidad en esa contribución —*fair share of taxes*—¹⁹.

A nuestro juicio, esa evolución está teniendo algunos efectos en la delimitación de la lícita planificación fiscal en tres aspectos: identificación del elemento indicativo de abuso, la relevancia de los motivos fiscales y, en lo que nos trae de vuelta al inicio de nuestro trabajo, los límites de la autonomía privada en materia fiscal.

3.1 · Identificación del elemento indicativo de abuso

Tradicionalmente, para que pudiera apreciarse la existencia de fraude de ley, el amparo en la norma de cobertura se tenía que buscar con el *propósito de eludir el tributo* (esto es, con el propósito de contrariar el mandato establecido en la norma defraudada). Se entendía que ese propósito de elusión al buscar el cobijo de la norma de cobertura era, precisamente, lo que provocaba el rechazo del ordenamiento a amparar esa conducta.

Según la jurisprudencia, ese propósito de eludir no podía identificarse con la búsqueda de un mejor tratamiento fiscal o con la elección de la alternativa

¹⁹ Señales de esta evolución ha habido muchas. El Plan de Acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, puesto en marcha por la Comisión Europea en diciembre de 2012 (COM(2012)722 final) incluye entre sus medidas la necesidad de incluir la actuación en materia fiscal como un componente más de la responsabilidad social corporativa, y en la comparecencia del representante de Google ante la Comisión Parlamentaria destinada a analizar las prácticas de planificación fiscal en Reino Unido de determinadas multinacionales, Margaret Holdge le espetó: «*We are not accusing you of being illegal; we are accusing you of being immoral*». En 2009, un trabajo de BARKER, W. B. ("The Ideology of Tax Avoidance", *Loyola University Chicago Law Journal*, vol. 40, pp. 229-251.) comenzaba revertiendo la famosa cita de Gregory vs. Helvering: «*Over and over again the courts have said that there is something sinister in so arranging one's affairs so as to keep taxes as low as possible. The rich do so, but they do wrong; for everybody owes a public duty to pay what is fair and equitable. Taxes are exactions for the general welfare; they should not be voluntary contributions for the rich and forced exactions for the poor. To demand less in the name of the people is to recant the values of democracy*». Y desde esa fecha, en nuestro país, cada vez más son más los artículos de opinión que, en un sentido u otro, hacen referencia a la ética fiscal (SANUY, Francesc: "Moral y tributos", *El Periódico*, 20 de julio de 2009; DURÁN-SINDREU BUXADÉ, Antonio: "Moral tributaria del Estado", *El Economista*, 18 de febrero de 2015; GIL PECHARROMÁN, Xavier: "La Moral fiscal: la gran desconocida entre quienes crean leyes tributarias", *El Economista*, 20 de febrero de 2014; LORA, Eduardo: "Moral tributaria", *Dinero*, 18 de julio de 2012).

fiscalmente más ventajosa de entre todas las posibles, ya que —se entendía— estos eran motivos perfectamente legítimos y lícitos y, por ello, válidos para respaldar las consecuencias fiscales que se pretendieran por el contribuyente.

Una motivación fiscal que en sí misma era reconocida de forma generalizada como lícita o legítima no bastaba por sí sola para concluir en la existencia de un *propósito de eludir* revelador de la existencia de fraude de ley. Hacía falta algo más. Ese algo más se identificaba jurisprudencialmente con la (i) artificiosidad de la vía elegida (ii) para alcanzar el resultado fiscal pretendido. De esta forma, era lugar común que el fraude de ley o el abuso de derecho en materia tributaria se concretaba en el abuso de formas jurídicas o, más precisamente, en el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho y que, justamente, era ese abuso en las formas lo que permitía apreciar una contradicción objetiva con el ordenamiento jurídico de las conductas en fraude de ley.

La necesidad de un artificio, o abuso en las formas, puesto al servicio de la ventaja fiscal que se entiende fraudulenta o abusivamente obtenida era una constante en la jurisprudencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo. En su sentencia de 11 de julio de 2003, el fraude de ley se deducía de la existencia de un artificio para conseguir una ventaja fiscal:

«Basta examinar las complicadas operaciones de segregación y constitución de servidumbres, relacionadas al principio para llegar a la razonable conclusión de que no obedecían a criterios lógicos de carácter urbanístico o hipotecario, sino a buscar un artificio para dejar la mayor parte del terreno sobre el que se edificara, sin frente a la calle que, por su categoría, suponía un valor superior a efectos del arbitrio de plusvalía».

En su sentencia de 28 de junio de 2006, era el carácter rocambolesco y meditado de los negocios jurídicos realizados y el hecho de que esos negocios determinen la consecución de la ventaja fiscal puesta en entredicho lo que lleva a concluir en la existencia de fraude de ley:

«... el propósito exclusivo que ha animado al sujeto pasivo en el presente caso ha sido el conseguir un beneficio fiscal, que no se habría producido de no efectuar la rocambolesca y meditada forma de conseguir una disminución patrimonial que no se genera, sino a través de la conjunción de dos normas».

La caracterización del fraude de ley por el *empleo de formas jurídicas insólitas y desproporcionadas* para evitar el efecto exigido por el ordenamiento jurídico tributario también se encuentra en las sentencias de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo de 25 de febrero, 25 de marzo y 7 de octubre de 2010. En la sentencia de 29 de abril de 2010, se insiste en que la figura del fraude de ley no requiere que exista ánimo de defraudar a la Hacienda Pública ni falta de omisión absoluta del ingreso, sino que basta que *«como consecuencia de la “artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada” se haya producido una tributación inferior a la debida»*.

En la jurisprudencia del Tribunal Supremo, esa artificiosidad objetiva de la forma jurídica utilizada se residenciaba en una falta de coherencia entre el resultado práctico obtenido y el propio y usual de la forma jurídica utilizada; en una *anomalía en relación con el fin perseguido por las partes* (STS de 21 de marzo de 2005), o un intento de *conseguir un resultado económico por medios jurídicos que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos* (STS de 20 de septiembre de 2005), o un *empleo de negocios jurídicos diferentes a los normales o típicos* (STS de 28 de junio de 2006). La identificación del resultado oblicuamente obtenido mediante la vía atípica (y menos gravada) elegida, con el propio y característico de una vía típica regulada (y más gravada en términos fiscales), también se encuentra en las sentencias del Tribunal Supremo de 1 de octubre de 2009, 29 de abril de 2010, 24 de noviembre de 2011, 20 de septiembre y 23 de febrero de 2012.

Por otro lado, también era común en la jurisprudencia del TS la exigencia de un nexo causal entre la artificiosidad de la forma elegida y la ventaja fiscal que se entendía abusiva o artificiosamente obtenida. Ese nexo causal se manifestaba en la utilización de preposiciones o locuciones preposicionales como “mediante”, “para”, “por medio de”, “como consecuencia de”, “a través de”. Así, por ejemplo, en las sentencias del Tribunal Supremo de 11 de julio de 2003; 28 de junio de 2006; 20 de octubre de 2008; 21 de marzo de 2005; y 25 de febrero, 25 de marzo, 29 de abril y 7 de octubre de 2010.

En las sentencias recientes del TS sobre el fraude de ley (muchas de ellas recaídas sobre estructuras BEPS —compras intragrupo de filiales con endeudamiento intragrupo—), se aprecia una evolución en este concepto tradicional del fraude de ley tributaria. De deducir el propósito de elusión de la existencia de formas jurídicas insólitas o de la artificioso-

sidad objetiva de la forma elegida, se ha pasado, en un razonamiento inverso, a predicar la existencia de artificiosidad cuando se aprecia la existencia de una motivación fiscal dominante o, lo que viene a ser lo mismo, cuando no se aprecia una motivación económica distinta a la fiscal. Ejemplo de ello es la sentencia del Tribunal Supremo de 16 de marzo de 2016:

«No se trata de negar la realidad de las operaciones realizadas, tanto las de compra, como las de préstamo, pero sí de que dichas operaciones respondieran a una real actividad económica, que no ha quedado demostrada; de ahí la artificiosidad, pues la única finalidad de las mismas solo pudo ser la fiscal».

3.2 · Relevancia de la motivación fiscal

Tradicionalmente, los motivos fiscales se han considerado irrelevantes y lícitos. Por ello se afirmaba (STS de 2 de noviembre de 2002) que *«los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la ley, la más ventajosa para sus intereses y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable»* o (SSTS de 3 de diciembre de 2012, o de 16 de mayo de 2015) que *«en nuestro derecho patrio, además, los motivos e intenciones de los contratantes no tienen la importancia que, como concepto, debe atribuirse a la noción más importante, desde el punto de vista jurídico, de causa».*

Sin embargo, como hemos apuntado ya, la falta de necesidad o explicación de las operaciones desde una perspectiva económica y el hecho de que de ella se deriven ventajas fiscales son los ejes principales del nuevo concepto de fraude de ley tributaria. En este nuevo concepto, la motivación fiscal parece erigirse en fundamental. De esta forma, el Tribunal Supremo, al menos en sus sentencias sobre algunas operaciones BEPS, ha parecido abandonar su jurisprudencia tradicional sobre la caracterización del fraude de ley por la utilización de vías atípicas y el artificio en las formas para concluir, en la línea de la Directiva Antielusión, que existe fraude de ley cuando *«las operaciones, analizadas en su conjunto, no responden a una lógica empresarial real, sino que parecen innecesarias y contrarias a la eficiencia económica».* Y eso, cuando la ausencia de motivación económica no le lleva directamente a calificar la operación como simulada, pues se ha llegado a afirmar (SSTS de 26 de octubre de 2011 o de 25 de enero de 2017) que *«cuando la Sala de instancia sostiene que en los nego-*

cios celebrados no existen motivos económicos válidos se está afirmando que son negocios simulados».

A nuestro juicio, un enfoque que centre la ilicitud de una planificación fiscal en los motivos fiscales podría ser necesario para poner coto al aprovechamiento indeseado de oportunidades de arbitraje fiscal (esto es, de defectos de consistencia o coherencia entre las distintas normas aplicables al caso), pues en este tipo de planificaciones fiscales, basadas en defectos de consistencia entre distintas normas u ordenamientos jurídicos, se puede conseguir una ventaja fiscal percibida como indeseable sin artificiosidad ni abuso alguno de las formas jurídicas. Más controvertido, en términos de equidad y de justicia tributaria, nos parece que ese mismo enfoque se utilice para atajar planificaciones fiscales que, sin abuso de formas jurídicas, aprovechan los defectos de neutralidad del ordenamiento tributario: esto es, los casos en los que un mismo efecto jurídico y económico se puede conseguir por dos vías diferentes que reciben en la ley un tratamiento fiscal también dispar. En cualquier caso, el enfoque debería ser acogido en la correspondiente norma, cosa que ya hacen muchas de las normas antiabuso especiales de nuestro ordenamiento, pero no, en su literalidad, la norma antiabuso general.

3.3 · Límites de la autonomía privada

La jurisprudencia tradicional había cifrado en la ley los límites en los que una planificación fiscal podía legítima y lícitamente desenvolverse. Se afirmaba así *«que los contribuyentes pueden elegir entre las varias posibilidades que ofrece la ley, la más ventajosa para sus intereses, y entre estas ventajas figura la de poder escoger lo que resulte fiscalmente más rentable, siempre que no vulneren ninguna obligación legal»* (sentencias de 16 de mayo, 28 de junio, 3 y 12 de diciembre de 2013 y de 30 de enero de 2014) o que *«la economía de opción (...) no atenta a lo querido por la Ley, en tanto que sí es contrario a ella el fraus legis»* (SSTS de 30 de mayo de 2011 o de 19 de abril de 2012).

Como hemos visto, no obstante, la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de julio de 2016 incluye, junto con la ley, también a la moral como límite de la autonomía privada en el ámbito tributario.

Pensamos que esta referencia a la moral no es necesaria para atajar planificaciones fiscales que son abusivas. En este sentido, cuando afirmamos que la autonomía privada en el ámbito tributario tiene

como único límite el de la ley, incluimos ya en esa limitación la imposibilidad de simular negocios jurídicos, o la imposibilidad de realizar actuaciones que incurran en el presupuesto de hecho de la norma contenida en el artículo 15 de la LGT, o la de otorgar a los actos y negocios jurídicos realizados una calificación que no se corresponde a la de su naturaleza jurídica. Esto es, el ordenamiento tributario positivo ya contiene normas antiabuso generales que permiten calificar como ilícitas determinadas planificaciones fiscales sin acudir a un criterio tan impreciso y difícil de aprehender como la moral.

La justicia tributaria es la suma de muchos factores y, entre ellos, no es menor el de la seguridad jurídi-

ca. Para contribuir a ella, las planificaciones fiscales de los obligados tributarios deberían enjuiciarse con arreglo a las normas antiabuso generales que ya contiene el ordenamiento y debería promoverse un ejercicio riguroso de interpretación y concreción de los conceptos jurídicos indeterminados que contiene su presupuesto de hecho. Porque el riesgo de acudir a la moral como límite de la autonomía privada es que se acabe considerando siempre como ilegítimo, por supuestamente inmoral, pagar menos dentro de la ley pudiendo pagar más, con lo que la lícita planificación fiscal sería una *contradictio in terminis*, un oxímoron de imposible existencia y no cabría más economía de opción que la inversa: la de elegir en cada caso el camino que más satisfaga al Tesoro.