

# Hacia una planificación fiscal socialmente responsable. La planificación ultrafiscal.

BIB 2010\436

**Miguel Ángel, Sánchez Huete.** Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad Autónoma de Barcelona

Publicación:

Revista Quincena Fiscal num.7/2010

Editorial Aranzadi, S.A.U.

La correlación entre planificación fiscal y responsabilidad social entraña controversia. Una controversia que viene precedida por determinados prejuicios sobre la planificación fiscal, conformados sobre la base de determinadas prácticas, y por noticias sobre tramas e ingenierías de evasión. A lo anterior se le añade el hecho de que quienes más pueden planificar son quienes mayor capacidad económica poseen. En definitiva, alrededor de la planificación fiscal se centran un buen número de juicios de valor y posicionamientos éticos. Y es precisamente entorno al comportamiento ético en donde aparece el fenómeno de la responsabilidad social. En tal espacio se ha de ubicar la responsabilidad social, entre aquello que resulta lícito, y ha de ser –como si de una realidad fenoménica del mundo jurídico se tratara–, y lo que juzgamos justo y debe ser.

La responsabilidad social (RS en adelante) se contempla como una filosofía benéfica que favorece el cumplimiento de un buen número de políticas sociales<sup>1</sup>. A favor de la misma se aducen; razones económicas, en las que se prima la potencialidad de dicha orientación para generar una buena reputación y permitir una ubicación ventajosa en el mercado, además de reducir o disminuir los riesgos de conflictos con los grupos; razones éticas que afirman, además de la aptitud de la empresas para perseguir el bien común, el nuevo papel que le confiere la globalización al disminuir el protagonismo del Estado en tal contexto; y razones jurídicas, basadas en el valor constitucional que confiere la participación en los asuntos colectivos. Se ha de tener presente que uno de los retos que se plantea en nuestro contexto sociopolítico, y desideratum colegible de las normas positivas, es posibilitar una mayor participación en los asuntos políticos y públicos. La participación demanda no sólo su reconocimiento como valor, sino espacios de actuación que posibiliten su ejercicio<sup>2</sup>. Tales argumentos hacen que dicha faceta de la actividad ciudadana sea polo de generación de valores positivos a fomentar por el Estado.

<sup>1</sup> Se ha de hacer notar que empleamos la expresión de RS por su carácter inclusivo, de toda la ciudadanía, no solamente a los empresarios o a las corporaciones si bien son éstas sus mayores promotores y destinatarios.

<sup>2</sup> En tal sentido nos pronunciamos en «La acción social y la Responsabilidad social. Posibilidades y límites para la intervención normativa financiera» en FERNÁNDEZ AMOR, J.A. y GALA DURAN, C. (coordinadores): *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*. Marcial Pons. 2009.

En el ámbito tributario y en relación a la planificación fiscal se plantean varios interrogantes, por un lado, ¿resulta justificable pagar menos tributos y ser responsable socialmente? y, por otro lado, ¿es posible efectuar una planificación fiscal que comporte una menor tributación y, simultáneamente, ser responsable socialmente?

Responder a tales interrogantes pasa por delimitar en clave jurídica qué es dicha responsabilidad y cómo se inserta en los planteamientos propios de las normas tributarias. Tal reflexión, por teórica que pueda parecer, encarna problemáticas prácticas muy concretas. Imaginemos una hipotética situación en la que un empresario interroga a su asesoría fiscal sobre las anteriores cuestiones, y ésta ha de darle una concreta respuesta. En la resolución de tales dilemas se entrelazan consideraciones sobre la actuación de la empresa, pero también de la persona que presta el asesoramiento. ¿Cuál es el asesoramiento fiscal acorde a los planteamientos éticos que cobija la RS?

Para ofrecer criterios de resolución de las anteriores cuestiones es preciso enmarcar la RS desde una perspectiva jurídica, y analizar como se conjugan los elementos que entran a conformar el ámbito de su actuación. Efectuado lo anterior, conviene dirigir la vista a la actividad de planificación fiscal para compendiar sus límites de acuerdo a los nuevos parámetros éticos que señala la RS.

## 1. Hacia una RS en clave jurídica

El carácter ético del comportamiento individual, de las personas naturales, resulta una exigencia connatural a su existencia. Ahora bien, también resulta necesaria la apuesta ética de las organizaciones e instituciones, públicas o privadas, de carácter económico o no. Necesaria en sí, por un imperativo vinculado a su buen hacer, pero también por un imperativo pragmático de supervivencia. Pues, como señala CORTINA, la apuesta por la moralidad reposa, no sólo a un imperativo ético de humanidad, ya que «la ética es necesaria en las organizaciones, no sólo para vivir bien, sino incluso para sobrevivir»<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> CORTINA, Adela: *Hasta un pueblo de demonios. Ética pública y sociedad*. Taurus. 1998, pág. 23.

La responsabilidad social parte de las premisas éticas del comportamiento, no tan sólo de los individuos que componen la empresa, sino de su actuación como tal. Pero además, se trata de un comportamiento ético transido de consideraciones prácticas, en ningún modo altruista. El mismo, permite obtener rentabilidades, abaratar costes en la medida que evita conflictos –por ejemplo con trabajadores y trabajadoras–, busca corresponsabilizar y entusiasmar con proyectos, pretende mejorar la gestión del riesgo, la posición en el mercado, el funcionamiento de la organización y reforzar las relaciones con los agentes políticos y sociales. Con ello se afirma la prosecución, tanto de intereses privados como generales en el seno de instituciones que persiguen como regla el lucro. La RS comporta que la empresa aparezca obligada para con la sociedad más allá del marco regulatorio impuesto por su actividad, más allá de la prohibición derivada de la eventual ingerencia lesiva en la esfera de los demás –basada en el principio jurídico *alterum non laedere*–, más allá de la buena gestión para sus accionistas. La virtud de los planteamientos de la RS ha sido evidenciar que la acción empresarial aparece asociada, no tan sólo a un beneficio privativo que origina el lucro propio, sino también beneficios que explícita o implícitamente son sociales o generales. Sobre tales presupuestos, la ética aplicada y la economía han conformado un concepto de responsabilidad social empresarial, consolidado desde instancias internacionales, en particular en nuestro contexto regional, por la Unión Europea<sup>4</sup>. Así en el [Libro Verde](#) se afirma que la responsabilidad social de la empresa es un concepto con arreglo al cual las empresas deciden voluntariamente contribuir al logro de una sociedad mejor y un medio ambiente más limpio<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> Por responsabilidad social de la empresa se entiende, a decir de la Comisión Europea, como «la integración voluntaria, por parte de las empresas, de las preocupaciones sociales y medioambientales en sus operaciones empresariales y sus relaciones con sus interlocutores». Dicho concepto aparece recogido en el ámbito europeo por primera vez en el [Libro Verde de julio de 2001 que lleva por título «Fomentar un marco europeo para la Responsabilidad social de la empresa»](#) (Bruselas 18/7/2001, COM (2001) 366 final). Es reiterado posteriormente en la Comunicación de julio de 2002 relativa a «la responsabilidad social de las empresas: una contribución al desarrollo sostenible» y en la Comunicación de marzo de 2006 «poner en práctica la asociación para el crecimiento y el empleo: hacer de Europa un polo de excelencia de la responsabilidad social de las empresas».

<sup>5</sup> Bruselas 18/7/2001, COM (2001) 366, pág. 4.

La responsabilidad social aparece como un nuevo concepto que vertebra las relaciones entre una triada de elementos: el Estado, la ciudadanía –en particular de la empresa–, y el Derecho<sup>6</sup>. Se origina una interrelación de tales conceptos que en el plano jurídico aparece en un proceso dinámico de elaboración. La filosofía que inspira la RS aparece como un ámbito que se mueve entre diversos imperativos, éticos, pragmáticos y jurídicos; éticos, en tanto que conlleva la realización de comportamientos valiosos y beneficiosos socialmente; pragmáticos, en tanto que resultan necesarios para la supervivencia empresarial; y jurídicos en el sentido de que no han de ser conductas exigidas de manera imperativa. Existe el riesgo de confundir la RS con un ingenuo buenísimo ético, cuando vehicula un comportamiento necesario para la viabilidad y buen funcionamiento de la entidad. Tal aspecto denota un interés propio y particular, que remarca la hibridez de fines que se vehiculan y la complejidad de establecer parámetros claros de aprehensión y tratamiento.

En la RS se parte de la existencia de una obligación no normativa y difusa que no es más que un compromiso cívico–moral con la sociedad. De ahí que la infracción de tal compromiso moral genera unas consecuencias, una responsabilidad, de carácter ajurídico y social, pero no por ello menos perjudicial en la estima que los demás puedan tener de su actividad. Así podríamos afirmar que los comportamientos de RS limitan al alza con el altruismo –el procurar el bien ajeno, un cierto buenísimo ético– y a la baja con un mero planteamiento de marketing –estrategia mercantil–.

6 Es más, la RS explicita la nueva realidad que vivimos y a la que aspiramos, pues resulta una manifestación histórica de la posmodernidad. Así se inserta, y manifiesta satisfactoriamente las características que KÜNG atribuye al mundo posmoderno, la existencia de una economía de mercado ecológico–social y la ordenación de la sociedad de acuerdo a nuevos valores donde exista una democracia menos formal y más participativa (KÜNG, Hans: *Proyecto de una ética mundial*. 6ª edición. Trotta. 2003. Madrid, pág. 36–37).

### 1.1. Consideraciones en torno al concepto jurídico de RS

El aprehender un concepto de RS en clave jurídica, no meramente negativo, pasa por tener presente determinados aspectos en donde resulta esencial concretar el ámbito y límites de sus sujetos, y el objeto de su actuación. Abordar quién y el qué integra la acción de la responsabilidad social empresarial ha de partir de constatar que la promoción de los intereses generales–sociales puede efectuarse por entes privados.

Tradicionalmente se ha venido asociando la defensa y promoción de aquello que atañe a toda la ciudadanía –lo que constituye el interés general– corresponde al sector público, a la Administración, y el interés privado, encarnado en la obtención de lucro, resultaba encomendado a los particulares, ya sea individualmente o en forma asociativa. Tal estado de cosas ha mutado, y en la actualidad puede observarse cómo se entremezclan intereses y agentes. Primero fue el sector público quien, en busca de una mayor eficacia en sus formas de gestión, acude a fórmulas utilizadas por particulares, lo cual dio lugar al sector empresarial público. Posteriormente, es desde el sector privado quien, con sus aportaciones individuales o bien asociándose en entidades sin ánimo de lucro, busca la satisfacción de intereses generales, intereses que no se limitan a la obtención del beneficio privativo de sus promotores. En tal contexto se ha de tener presente también el difícil deslinde conceptual entre interés particular e interés general y su necesaria interrelación, ya que «[...] la satisfacción del interés común es la forma de satisfacer el de todos y cada uno de los que componen la sociedad, por lo que puede afirmarse que cuando un miembro de la sociedad defiende un interés común sostiene simultáneamente un interés personal, o si se quiere desde otra perspectiva, que la única forma de defender el interés personal es sostener el interés común.» ([STC 62/1983, de 11 de julio](#)).

De lo anterior resulta una *primera consideración* basada en que la naturaleza de la entidad no preordena los intereses más o menos generales que vehicula. En definitiva, con la RS se ahonda en la visión de la empresa como ciudadana, con atribuciones y responsabilidades, como un agente social con un papel que no se circunscribe al ámbito mercantil. Así en la actualidad a la empresa no sólo se le asigna una función económica, sino también una función ambiental y, más extensamente, social. De ahí que, junto a su principal objetivo de obtención de lucro, se le demanda una mayor preocupación e ingerencia en los problemas sociales y ecológicos que origina, de manera más mediata o inmediata, su actividad. La mixtura de interés general y particular, junto a la responsabilidad del Estado en la procura de los asuntos sociales, genera una serie de consecuencias. La primera, el resultar una diferencia conceptual a la hora de distinguir la RS de la acción altruista o de beneficencia<sup>7</sup>. En la acción de RS existe de manera real y de forma directa o indirecta, la posibilidad de un beneficio para la colectividad. La segunda, afirma que la calificación de tales acciones no puede dejarse al albur del agente económico actuante.

7 A este respecto son especialmente elocuentes las palabras de Concepción ARENAL en torno a la distinción entre beneficencia, filantropía y caridad. Beneficencia es la compasión oficial, que ampara al desvalido por un sentimiento de orden y de justicia. Filantropía es la compasión filosófica, que auxilia al desdichado por amor a la humanidad y la conciencia de su dignidad y de su derecho. Caridad es la compasión cristiana, que acude al menesteroso por amor de Dios y del prójimo ( *La beneficencia, la filantropía y la caridad* . Imprenta del Colegio de sordo–Mudos y de Ciegos. Madrid, 1861).

La novedad de la perspectiva que supone la RS estriba no tan sólo en la asunción de los valores y derechos imperados y reconocidos, sino en un ir más allá de dicho cumplimiento. No basta con cumplir las obligaciones jurídicas, pues a nadie le es dable exonerarse de las mismas. Se trata de

comportamientos que conllevan la asunción de una implicación en la promoción de valores e intereses sociales, más allá de lo exigido por las normas coactivas, más allá de lo que es exigible a cualquier ciudadano. Y aquí se evidencia una *segunda consideración*, el concepto de RS posee un contenido difuso y contingente; difuso, por cuanto carece de una delimitación concreta; y contingente, al depender de lo que la ley considere en cada situación como obligatorio. Es un concepto que se articula con el derecho vigente con un carácter de adicionalidad y complementariedad respecto de las normas imperativas<sup>8</sup>. Tal aspecto conlleva que su delimitación se efectuará, de manera principal, según la normación coactiva de cada Estado. Si bien, no por ello puede menospreciarse la regulación efectuada por las normas internacionales, en tanto que imponen modelos y pautas de conducta que ayudan a la expansión y consolidación, si no de normas, sí de culturas jurídicas. No puede desconocerse la importancia que la RS tiene en el contexto de la globalización económica ante la ausencia de normas coactivas suficientes que ordenen la conducta de la empresa. Ante la inexistencia de una heteronormación surge la necesidad de la autonormación. Ahora bien, los parámetros genéricos de buena parte de la RS configurada son de escasa utilidad en la mayoría de Estados de nuestro contexto –ver Pacto Mundial de Naciones Unidas en sus menciones a derechos humanos y laborales– por existir unos estándares de reconocimiento normativo superiores. Será en países donde la protección de los derechos de los ciudadanos sea escasa donde tal filosofía sea de gran utilidad a nivel internacional.

<sup>8</sup> Ver RODRIGUEZ–PIÑERO y BRAVO–FERRER, Miguel: «Los gobiernos y la responsabilidad social corporativa», consultado en <http://www.juntadeandalucia.es/empleo/carl/observatorio>.

Como *tercera consideración* se ha de tener presente el contexto en que se enmarca la difusión de la filosofía que anima la RS. Ésta se origina en un concreto contexto globalizado en donde existe una cierta relativización del Derecho, o mejor, del Derecho tal y como era concebido y en donde se extiende el soft law<sup>9</sup>. El soft law es un conjunto normativo de eficacia imprecisa, ya que el comportamiento preconizado no resulta imperativo, sino indicativo. La contradicción a la conducta esperada genera un desvalor social difuso que depende de los contextos de aplicación y que, en ningún caso, supone una coerción por las instituciones del Estado.

<sup>9</sup> Ver características del considerado derecho postmoderno en ALLI ARANGUREN, J. C.: [Derecho Administrativo y globalización](#). Thomson–civitas. Navarra 2004, pág. 169–177.

En tal sentido el soft law resulta un instrumento normativo adecuado para promover conductas deseables, bien porque el órgano emisor de la norma carezca de la fuerza coactiva necesaria –así la mayoría de instituciones internacionales, respecto de sus recomendaciones, resoluciones, decisiones...–, bien por dirigirse a ámbitos no prescriptivos, como la RS, en donde se pretende dar pautas en la realización voluntaria de comportamientos. Es en este nuevo contexto donde cabe incardinar la búsqueda de medidas normativas que encaucen la nueva sensibilidad que comporta la responsabilidad social de las empresas<sup>10</sup>.

<sup>10</sup> La Oficina de Prácticas de Responsabilidad social corporativa, creada por el Banco Mundial en el 2000, se encarga de asesorar a los gobiernos de los países en desarrollo respecto de la actuación de sus estados en RS, identifica los cuatro roles principales que el sector público puede asumir: regulador, facilitador, colaborador, y de respaldo. Se trata de menciones que abarcan un conjunto de medidas heterogéneas, sintetizadas por su función de obligar, facilitar, colaborar o promocionar, cuya concreción jurídica no siempre resulta precisa.

La técnica normativa que busca el consenso y la adhesión voluntaria de los destinatarios tiene la clara ventaja de posibilitar una elaboración normativa flexible y una aplicación más ajustada a la concreta realidad. Es más, se da la paradoja que la técnica que admite la autorregulación resulta también de utilidad para la actividad reguladora del Estado –heteroregulación–, en tanto que delimita principios aplicativos o permite anticipar las futuras normas coactivas. Ahora bien, ello no puede suponer que el cumplimiento de la norma imperativa, esencial en la ideación del Derecho, sea voluntario. Tales criterios no pueden llevar a prescindir de las normas cogentes, del derecho necesario; la virtud de la participación en el plano de la RS, hemos de reiterar, no puede abocar a una desregulación normativa de aquellos intereses considerados esenciales.

El concepto jurídico de RS resulta ciertamente impreciso ya que depende de los textos imperativos y nacionales, con lo que evidencia un contenido negativo de escaso poder definitorio. La ideación de RS evidencia también un ámbito objetivo muy amplio, ya que abarca toda acción



que contribuya al logro de una sociedad mejor. Tales notas han sido adoptadas también por diversas entidades, asociaciones e instituciones en donde se remarca, junto a la idea de compromiso voluntario, el valor estratégico de carácter competitivo que supone la adopción de programas de responsabilidad social corporativa. Ahora bien el contenido de la acción social que integra la RS es determinable ya que puede deducirse de las normas constitucionales, y resulta esta la *cuarta consideración* a efectuar. La RS enmarca la existencia de intereses dignos de protección que coinciden básicamente con los contenidos del Capítulo III del Título I de nuestra [Constitución](#) (en adelante CE). Así, uno de los aspectos materiales más relevantes para la RS es la preocupación medioambiental que se haya tutelado en el art. 45 de la CE. La preocupación por los asuntos sociales posee una ubicación más difusa, por la amplitud de derechos e intereses que la acoge: desde la protección a la familia, art. 39, a la salud art. 43, a la cultura art. 44, al patrimonio art. 46, a la vivienda art. 47, hasta la protección de determinados colectivos –juventud art. 48, disminuidos art. 49, mayores art. 50, consumidores art. 51 o profesionales art. 52–. No obstante en tal contexto destacan, como objeto de tratamiento específico por la RS, los derechos laborales cuya protección también se recoge como principio rector en el art. 40, art. 41 y art. 42 de la CE. Así resulta, que al igual que su denominación –responsabilidad social–, posee un ámbito de actuación amplio y ciertamente impreciso. Si bien, y en base a lo anterior, no todo interés social o general legitima la acción de fomento de los poderes públicos; únicamente cuando se promuevan los valores comunes delimitados en el Capítulo III «Principios rectores de la política social y económica» –arts. 39 a 52– del Título Primero de la CE. Si bien, cabe reiterar, que se trata de un ámbito contingente, hasta tanto el legislador no regule y cree, a través de una ley, comportamientos obligatorios.

La concreción y la elección por cada agente de la RS de cuales son los valores que desea plasmar se ha de efectuar de manera procesual y dinámica, en el seno de la propia organización. En tal contexto, con el fin de concretar el contenido que procede a dicha responsabilidad, GARCÍA-MARZApugna trasladar la visión de la suma de resultados a la idea de proceso dialógico, donde todos los interlocutores tienen voz. Desde tal perspectiva la importancia no es tan sólo del contenido de dicha responsabilidad, sino de las condiciones procedimentales en las que tienen lugar dicho diálogo. Así, procede delimitar la responsabilidad social, además de los parámetros constitucionales señalados, sobre la base de procedimientos que aseguren la igualdad, en la participación, en el diálogo y en la deliberación<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Dicho autor define a la responsabilidad social al resultado del proceso anterior, como «el conjunto de acciones, decisiones y políticas que conforman la respuesta que ofrece cada organización concreta ante las demandas y exigencias de sus correspondientes grupos de intereses» (GARCÍA-MARZA, D.: «La responsabilidad social de la empresa una definición desde la ética empresarial». Revista Valencia de Economía y Hacienda, nº 12, 2004, pág. 91–92).

## 1.2. Inquietudes ante la RS

En el ámbito de la RS se han de conjugar los beneficios que aporta y determinados riesgos que se generan, que parten de tener en consideración el papel del Estado en tal contexto. Se ha de tener presente que el Estado, ante el fenómeno que supone la RS, no ha de ser un mero agente espectador. La acción estatal no puede ser subsidiaria al mercado, ni su política de intervención resulta el coste de externalizar su responsabilidad.

El impacto económico que originan las empresas en la vida común les dota de una gran relevancia social. Dicha relevancia abarca, no tan sólo a la esfera patrimonial, sino a la ética de su actuación, y no tan sólo a la de cada uno de sus miembros, sino a la entidad en sí. Tal consideración trasciende también del ámbito estatal y se imbrica en el plano internacional de la globalización económica imperante. En definitiva, la responsabilidad social se entiende como un factor clave de la competitividad, lo cual conlleva una cierta instrumentalización de la ética como mecanismo de gestión<sup>12</sup>. En tal lógica se supera la idea empresarial tradicional, basada en la concepción simple de rentabilidad, de la mera relación inmediata entre ingresos y gastos. Si bien tal aspecto nos ha de llevar a una visión ciertamente pragmática, en donde la preocupación por los resultados prime a la de los motivos, y en donde la comprobación y evaluaciones por órganos y entidades independientes estén presentes.

<sup>12</sup> GARCÍA-MARZA, D.: «La responsabilidad social de la empresa ...» Op. cit., pág. 87.

Tal mixtura de interés general y particular genera una serie de consecuencias. La primera –como sustentábamos–, resulta una diferencia conceptual a la hora de distinguir la RS de la acción altruista o de beneficencia. La segunda, afirma que la calificación de tales acciones no puede dejarse al albur del agente económico actuante. Por una parte, se hace patente la necesidad de evaluar el impacto público de la acción. Por otra, no basta un mero informe de RS de la propia empresa como base o fundamento exclusivo para aplicar una eventual medida pública de fomento, dada la parcialidad del sujeto emisor<sup>13</sup>. Es preciso una intervención pública que pautе los requisitos y condiciones para valorar tal acción de RS, así como instituciones y entidades independientes para su calificación.

<sup>13</sup> Postular un mero informe interno no resulta válido para avalar políticas de incentivos. Se necesita un informe técnico externo e imparcial. En tal sentido se han de tener presente las recomendaciones del Ministerio de Trabajo sobre el informe de RSE en el que se dice que «El Informe de RSE es la parte más visible y sistematizada de un sistema de información en RSE. Entendido así, el informe de RSE es un documento que se hace público y que, a través de indicadores cualitativos y cuantitativos, muestra el resultado e impacto económico, social y medioambiental de la actividad de la organización que lo realiza en un período de tiempo determinado. Debe contener datos cuantificables, contrastables y verificables, y se deben expresar de forma objetiva e imparcial para facilitar de esta manera a las diversas partes interesadas una opinión más fundamentada sobre los contenidos de la información publicada» (IV Sesión de trabajo del Foro de Expertos en RSE. El informe de la RSE como motor de la responsabilidad social, pág. 16).

También el reconocimiento de la acción social del sector empresarial lleva a plantear dos cuestiones conexas referidas al papel del Estado en tal contexto. Por un lado, la existencia de tal actuación privada en beneficio común no ha de implicar una intervención pública o estatal subsidiaria, en la medida que las empresas no la realicen. Por otro lado, el fomento de tal actuación y finalidad de la RS no supone compensar el coste de externalización de la responsabilidad que posee el poder público en los asuntos sociales.

Existe el riesgo de que las políticas de fomento supongan empoderar a las empresas en tareas y funciones públicas, relegando al Estado a una faceta subsidiaria. Desde el plano normativo, podría suceder que el Estado realizará únicamente una regulación de mínimos, de derecho necesario, vinculado al mero mantenimiento del orden público. Desde tal perspectiva el Estado quedaría también relegado a mero controlador del gasto que los agentes de la RS efectúan, y a suplir las acciones que no realizan.

La RS no puede significar una vuelta a las concepciones que inspiraron el Estado liberal, que lleve a considerar a las empresas como los agentes primarios en la preocupación por los aspectos sociales. La función positiva, que supone la participación de los distintos agentes de la sociedad civil, no puede enmascarar privilegios para que algún sector se convierta en decisivo. Tampoco, puede significar que las decisiones del gasto se predeterminen por el efectuado en algunas empresas; pues son decisiones sobre el espacio público, sobre la conveniencia de solventar unas necesidades u otras. Resultan decisiones sobre prioridades sociales que se dejarían en manos de empresas, desposeyendo la voz de la ciudadanía y redundando en un perjuicio a la democracia. No puede significar que los intereses volubles del mercado orienten las políticas sociales, de aquello que es público, por resultar compartido.

Tampoco la responsabilidad social ha de suponer la excusa o pretexto para que se deje en manos privadas la promoción de valores y derechos sociales<sup>14</sup>. No puede conllevar una privatización de la protección medio ambiental y demás intereses sociales constitucionalmente reconocidos. De ahí que el fomento a través de deducciones o bonificaciones fiscales a la actividad empresarial en concepto de responsabilidad social no ha de suponer el coste de externalizar un servicio estatal o unos derechos sociales a promover por el Estado.

<sup>14</sup> BAUMAN señala como consecuencias del divorcio entre el poder y la política la «subcontratación» y la «externalización» en el mercado de las funciones que anteriormente correspondían al Estado (ZYG MUNT BAUMAN: *Temps líquids. Viure en una epoca d'incertesa*. Viena Edicions. Barcelona, 2007, pág. 10).

Podría sustentarse que, en la medida que la RS contribuye a las necesidades sociales, se origina un menor gasto social del Estado, por lo que tal acción precisa de una compensación. Compensación que se efectuaría normalmente dejando de pagar tributos, dejando de contribuir a las necesidades sociales ya cubiertas. En tal planteamiento, el mecanismo del incentivo fiscal origina una singular afectación de los ingresos a determinados gastos de interés general. Dicho fomento produce una afectación de determinados ingresos públicos a gastos de interés general de

forma peculiar, pues opera de manera inversa. No son los previos ingresos públicos los que se asignan a la satisfacción de concretas necesidades, sino que primero es el gasto particular, posteriormente incentivado a través de una bonificación o beneficio fiscal. Se deja de ingresar la carga tributaria que correspondería pagar de acuerdo a la capacidad económica, en base a consideraciones que van más allá de la fiscalidad. La bonificación, en tal caso, supone un dejar de ingresar la totalidad o parte de la cuota fiscal basada en el ahorro que ha originado al Estado el previo gasto particular. Es así como se permite que sean los propios contribuyentes los que decidan a qué tipo de gastos sociales van a ir destinados parte de sus impuestos. Si bien, no hemos de olvidar, que no nos encontramos propiamente ante un gasto público, sino ante un gasto de particulares destinado a cubrir necesidades de interés general. De este modo, se produce una asignación directa de los ingresos tributarios a actividades de interés general, sin necesidad de la intermediación de los poderes públicos.

La generalización de tales fomentos entrañaría serios riesgos. El primero, establecer discriminaciones subjetivas por razón de la capacidad económica. Existirían ciudadanos de primera, que tendrían la posibilidad de decidir sobre los gastos públicos necesarios por razón de su posición económica. El segundo, el Estado tendría que ponderar los costos de tal orientación ya que si bien se origina, por un lado, una disminución del gasto en tales finalidades sociales, por otro, se origina un incremento del gasto en tareas de control y de planificación. Así, el gasto se descentraliza y atomiza en múltiples unidades que realizan las acciones de RS, precisando una ingente tarea de planificación y previsión de cobertura de las necesidades sociales, para que no existan territorios más favorecidos que otros por la implantación y decisión empresarial –según se deriva del art. 131.1 y art. 149.1. 1ª de la CE–. De ahí nace la necesidad de una mayor ingerencia en la actuación de los agentes de la RS para decidir qué necesidades y en qué contextos se ha de fomentar, efectuando planes y calendarios para que exista una cobertura suficiente y plena de las mismas. Sin duda, la generalización del fomento económico de la RSE precisa, exige, de unas mayores posibilidades de ingerencia e intervención en la actividad de la empresa.

## 2. Planificación fiscal

### 2.1. Autonomía y cláusulas tributarias generales

Existe una protección constitucional a la libertad personal, en consonancia con el paradigma liberal de estar permitido todo aquello que no está expresamente prohibido. La idea de una autonomía privada como capacidad de autodeterminación personal tiene encaje constitucional, tanto en la libertad personal reconocida en el art. 10, como en el derecho a la propiedad privada del art. 33 o la libertad de empresa del art. 38<sup>15</sup>. Los derechos inherentes a la persona permiten configurar una esfera jurídica propia, de libre desarrollo de la personalidad, en los términos del art. 10.1 de la CE; pues, por una parte, el individuo puede decidir, ya que no se le prohíbe genéricamente actuar, y por otra, supone un límite de ingerencia al poder Estatal, ya que las prohibiciones han de realizarse con una adecuada formalidad que preserve las garantías de tal reconocimiento –principio de legalidad–<sup>16</sup>. Lo anterior se ha de relacionar con el reconocimiento de la propiedad concebido como derecho de goce y de libre realización en el mercado, precisando de ley las posibles retriaciones –art. 33 de la CE–. En tal contexto el ejercicio de la libertad de empresa requiere de la previa existencia de la propiedad privada. La existencia de la libertad de empresa denota la existencia de unos márgenes de autorregulación, sin que se produzca intervención por parte del Estado –art. 38 de la CE–.

<sup>15</sup> Ver a este respecto ALONSO GONZALEZ, L. M.: «Planificación fiscal y economía de opción». *JT*, nº 6/2006.

<sup>16</sup> En tal sentido PECES–BARBA MARTINEZ dentro de los límites generales del sistema jurídico alude a los de carácter material y a los de carácter formal. Los primeros aparecen integrados por la moral positivizada que marca el horizonte ético del ordenamiento, el ideal de justicia recogido básicamente por nuestra Constitución y que se plasma en los valores del art. 1.1. Los límites formales serían los órganos y procedimiento para crear normas que establece nuestra constitución (PECES–BARBA MARTINEZ, Gr.: *Lecciones de Derechos Fundamentales*. Dykinson. Madrid. 2004, pág. 317).

Resulta así que el reconocimiento de espacios de autorregulación se imbrica en la conformación de nuestro Estado como de Derecho, sin que obste la existencia de límites y restricciones, cuando existan bienes constitucionales que legitimen tal intervención, y se efectúe de manera expresa, con las necesarias formalidades y garantías.

La autonomía privada es un principio general del derecho reconocido históricamente que ha resultado evidenciado por la jurisprudencia, particularmente la civil, y que se puede deducir de numerosas normas, en particular de lo que dispone el art. 1255 del [Cc](#)<sup>17</sup>. La autonomía individual comporta un poder de autodeterminación y de conformación de la propia esfera jurídica. Ahora bien, a tal libertad se le reconocen una serie de límites impuestos por las leyes, la moral y el orden público, según el art. 1255 del Cc. La referencia y remisión a la moral evidencia un parámetro dinámico, y la imbricación y permeabilidad existente entre realidad jurídica y realidad social<sup>18</sup>. La autonomía privada supone el reconocimiento de un poder autorregulativo que permite conformar la propia esfera jurídica; es una libertad, en tanto que supone un espacio de no ingerencia del poder público. Pero, evidentemente, no es un poder omnímodo sino conformado de acuerdo a límites y parámetros que han de ser claros y determinables. En el ámbito tributario dicho poder de determinación se delimita en torno a las cláusulas generales de la simulación y del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

<sup>17</sup> LACRUZ BERDEJO, J.L., LUNA SERRANO, A., y RIVERO HERNANDEZ, F.: *Parte General del Derecho civil. El derecho subjetivo*. Vol. Tercero. Bosch, 1984, Barcelona, pág. 156

<sup>18</sup> Dicha referencia, como límite del comportamiento de la persona, cobra especial relevancia en relación a la RS dado su contenido ético y su carácter no vinculante. La moral a que refiere el precepto, alude principalmente a las pautas de tal carácter a que expresamente se remite la ley; de alguna manera se hace equivalente a las buenas costumbres en la remisión que efectúan los artículos 792, 1116, 1271 y 1328 del [Cc](#) (Ibid., pág. 157). La RS es un fenómeno novedoso que pretende caminar de manera paralela a la ley imperativa, pero no podemos obviar la proximidad e interrelación que existe con normas, como las comentadas, que remiten directamente a comportamientos socialmente imperados y vigentes.

Respecto de las cláusulas normativas que buscan evitar la elusión fiscal se plantean algunas cuestiones sobre su existencia, pues el ámbito tributario se articula sobre la base de mandatos normativos positivos de dar o hacer, más que sobre prohibiciones. Así, se exige que el legislador defina los hechos imponible cuya realización determina el nacimiento de la obligación material de dar y, eventualmente, obligaciones formales de hacer. De esta manera, todo lo que no esté incluido en dicha definición no estará sujeto a tributación. También se prohíbe la analogía en la aplicación de los hechos imponible, con lo que *prima facie* parece instituirse una férrea tipificación para el nacimiento de la obligación tributaria. Todo ello derivado de la garantía que supone el principio de legalidad en materia tributaria reconocido en los artículos art. 31 y 133 de la CE.

Ahora bien, el acotar el presupuesto de hecho que da origen a la obligación tributaria supone encerrar en una cláusula legal una realidad muy variada y llena de matices. El contribuyente puede elegir un sinnúmero de formas jurídicas con el fin de no incurrir en la conducta que el legislador asocia con la obligación de contribuir. Es así como se plantea la necesidad de acotar tal orientación garantista para desterrar determinados usos que, amparados en la formalidad de las normas, pueden perjudicar al principio de igualdad y capacidad. Se origina una controversia, entre la garantía que ofrece a la ciudadanía una tipificación maximalista, y la salvaguarda de principios materiales tributarios como la igualdad y la capacidad económica. De aquí surge la necesidad del establecimiento de cláusulas antielusorias. Ya se trate de cláusulas generales –como la prevista en el art. 15 de la [LGT](#) relativa al conflicto en la aplicación de la norma tributaria–, de cláusulas específicas previstas eventualmente en las leyes de los tributos<sup>19</sup>, o ya se tipifique hechos subrogatorios<sup>20</sup>. Si bien tales técnicas no dejan de entrañar polémica y han sido objeto de contestación doctrinal<sup>21</sup>.

<sup>19</sup> Por ejemplo la cláusula del art. 96.2 de la [LIS](#) que exige la existencia de motivos económicos válidos para aplicar el régimen especial del Capítulo VIII de la LIS.

<sup>20</sup> Además de las cláusulas generales existen «cláusulas especiales, específicas o “ad hoc”, aquéllas dispuestas en la ley para un supuesto concreto, y que pueden adoptar las formas de hechos imponible complementarios, presunciones o, incluso, ficciones tributarias». Continúa dicho autor afirmando que la diferencia entre las cláusulas generales y específicas se basa en su expresión abierta y abstracta pues están previstas para aplicar a un número indefinido de casos. (GARCIA DE NOVOA, C.: «La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de [Ley General Tributaria](#)». QF. n.º 8/2003).

<sup>21</sup> Ver también la posición de la doctrina recogida en BURLADA ECHEBESTE, J.L.: «El fraude de [Ley en el Derecho Tributario](#)». QF números 7 y 8, 2006.

La tipificación de hechos subrogatorios, son normas antielusorias específicas destinadas a evitar determinadas operaciones ventajosas fiscalmente. Contempla supuestos de hecho de manera



individualizada estableciendo normas correctoras, normalmente a través de presunciones<sup>22</sup>. Con esta técnica el legislador se adelanta a la realización de actuaciones de elusión. Ahora bien su introducción origina problemas, ya sean, derivados de la constante modificación del ordenamiento jurídico y de la introducción de una creciente complejidad, ya sean por la difícil previsión de todos los supuestos y de su adecuada respuesta o, ya sean también, por la generalidad de algunas de las presunciones establecidas que dan lugar a soluciones no adecuadas éticamente o claramente injustas<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> Cabe citar como ejemplos la acumulación de donaciones a favor del mismo sujeto realizadas en el plazo inferior a 3 años para mitigar el carácter progresivo del IS y D –art. 30 de la [LISyD](#)– y la no consideración de pérdida patrimonial la venta de valores cuando se adquieran otros homogéneos en determinado plazo art. 31.5 de la [LIRPF](#).

<sup>23</sup> Ver a este respecto lo que señalaremos al referirnos al art. 24 y 28 de la LIRPF respecto a las consecuencias que se derivan de la literalidad de su expresión respecto de la solidaridad familiar o los comportamientos altruistas.

Las posiciones críticas, respecto del conflicto o fraude de ley como cláusula general señalan como a través de la misma se puede llegar a gravar las economías de opción. Todo ello en base a que, en el ámbito tributario, o se realiza el hecho imponible previsto legalmente, o no se realiza. En caso de no efectuarse, el acto queda fuera de las previsiones normativas y no quedará sujeto. Existirá así una laguna legislativa, ámbito donde tiene lugar la autonomía privada, y en definitiva, la economía de opción<sup>24</sup>. Aplicar la cláusula de fraude de ley a tales supuestos supone gravar economías de opción<sup>25</sup>. Es más, afirma FERREIRO en esta orientación, el fraude de ley permite excepcionar la aplicación analógica del tributo respecto del hecho imponible<sup>26</sup>.

<sup>24</sup> «[...] ello significa que o bien el supuesto no reúne los requisitos de la exención a la que se intenta acoger, o bien el acto no queda fuera de las previsiones normativas por estar en realidad sujeto a tributación por una norma. Si el acto realmente no estuviese sujeto, habría una laguna legislativa, pero no fraude a la ley, y al realizarlo, el contribuyente actuaría dentro la esfera de su libertad y, consiguientemente, con plena licitud» (PALAO TABOADA, C.: «El fraude a la Ley en Derecho Tributario», *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, núm. 63, mayo–junio 1966, pg. 683).

<sup>25</sup> En tal sentido FALCONY TELLA el cual admite gravar determinadas economías de opción, si se deducen de circunstancias especiales concurrentes, la voluntad del legislador de haber querido gravar el hecho imponible (FALCONY TELLA, R.: «El fraude de ley tributaria como mecanismo para gravar determinadas economías de opción». *RTT*. nº 31. 1995, pág. 56)

<sup>26</sup> «el fraude de ley permite, por excepción, la aplicación analógica del tributo, en contra de la prohibición general» (FERREIRO LAPATZA, J.J.: «Economía de opción...», op. cit., págs. 16 y ss, también en su *Curso de Derecho Financiero Español* en pág. 145).

Las cláusulas antielusorias poseen una justificación basada en la preservación de los valores de igualdad y capacidad, y suponen una alternativa –mal menor– que dota de mayor seguridad que las soluciones hermenéuticas basadas en la recalificación administrativa. En tal sentido el conflicto de aplicación de la norma tributaria no es más que una figura del abuso de formas jurídicas. A pesar de considerarse el fraude de ley como una cláusula antiabuso se han de tener presente las diferencias existentes entre fraude de ley y abuso del derecho<sup>27</sup>. La eventual confluencia entre abuso y fraude se ha de entender en el sentido de que el sujeto abusa de la aplicación normativa, pero no de un concreto derecho. Con dicha figura se busca, a través de la utilización de determinadas formas jurídicas o figuras negociales, un resultado diverso al que el legislador tenía previsto, con la única finalidad de disminuir la tributación.

<sup>27</sup> El fraude de ley actúa cuando el sujeto posee autonomía para decidir sobre diversas opciones, mientras que el abuso del derecho se parte de ostentar una titularidad, una posición jurídica concretada como derecho que se utiliza en daño a tercero. El abuso es una categoría más amplia del fraude de ley, con la que guarda una relación género–especie. Tal distinción se aprecia en el [Código civil](#) en el art 6.4 y art. 7.2.

## 2.2. Aproximación al concepto de planificación

Planificar, señala el diccionario en una de sus acepciones, alude a «hacer un plan o proyecto de una acción»<sup>28</sup>. Se traza un proyecto en el que se eligen unos medios para alcanzar unos objetivos; en el plano tributario, genéricamente, el objetivo es disminuir la carga fiscal. Resulta una manifestación más de la planificación de la actividad empresarial conforme a la legislación vigente, como lo expresa la [STC 137/1996, de 31 de octubre](#) (FJ, 2º). Planificar fiscalmente es una tarea intelectual, de análisis de los hechos, negocios y operaciones significativas jurídicamente desde esta perspectiva. Es el estudio de una eventual, por hipotética y futura, realidad jurídica relevante. Realidad jurídica, integrada por operaciones o negocios normalmente civiles o mercantiles que es

valorada y calificada tributariamente. El aspecto tributario aparece como determinante de la configuración de tales escenarios posibles, y su relevancia viene determinada genéricamente por una menor tributación.

**28** Diccionario de la Real Academia Española 21 edición, 1992.

La planificación fiscal comporta un diseño técnico de relaciones y operaciones, cuya preparación comporta una tarea de previsión. Un aspecto que singulariza a dicha actividad es la conjunción del elemento de complejidad y tecnificación, junto con su finalidad. La complejidad de la planificación implica, en un buen número de ocasiones, que cada uno de los negocios proyectados resulta incomprensible si se analiza de forma individual. Cobra sentido, si se tiene en cuenta que forma parte de un conjunto de actos ideados para eludir la mayor carga tributaria. La planificación como técnica exige conocimientos específicos, que no están al alcance de cualquier persona. De ahí también la habitual intervención de un tercero especialista.

De lo señalado cabe destacar las notas que poseen especial relevancia en la conformación de dicha actividad:

a) La planificación es una actuación consciente, en tanto que voluntaria y querida por el sujeto o sujetos que participan. Supone un conjunto de operaciones de difícil evaluación separada que resultan unificadas por su fin, aspecto que remarca su carácter consciente. En caso de las operaciones llevadas a cabo fueran ilícitas no necesariamente serán dolosas, también puede ser negligentes, ya que una cosa es la consideración de la actividad de planificación en sí, y otra la diligencia respecto de las obligaciones tributarias.

b) La planificación es una actividad técnica. Dicho carácter técnico aparece asociado la idea de complejidad. Normalmente implica la existencia de una diversidad de actos o negocios, un proceso que requiere una cierta preparación y estudio. El carácter técnico de la planificación no conlleva necesariamente que se trate de realizar operaciones formalizadas y alambicadas que busquen ocultar la realidad material de manera ilícita. Derivado también de tal componente técnico y complejo será necesaria normalmente la intervención de terceros especialistas, con lo que se acrecienta la problemática que supone atribuir responsabilidades al existir una pluralidad subjetiva. Es así una actividad participada en la que intervienen terceros especialistas que asesoran la conformación negocial objeto de planificación.

c) La planificación es una actividad que se proyecta sobre el futuro, de preparación, antes de que requiera realizar las concretas operaciones gravadas. En tal sentido la planificación mira al futuro. Es una actividad de anticipación al nacimiento de los hechos que dan lugar a la aplicación de las normas tributarias, ya generen el nacimiento de una obligación, o ya originen otras consecuencias.

d) La planificación en clave tributaria es, principalmente, una tarea preordenada por consideraciones de ahorro fiscal. Dicha actividad constituye un conjunto de operaciones que se unifican y valoran, con carácter general, por perseguir un fin: la optimización fiscal, el minimizar o diferir la tributación. El problema nace cuando tales operaciones son meramente instrumentos de ocultación de la realidad, o su uso es artificioso, con la única finalidad para tributar menos.

Ahora bien, la planificación fiscal ¿busca siempre y exclusivamente la disminución de la carga tributaria? Pensamos que no, que junto a dicho fin principal pueden coexistir eventualmente otros fines. Tal aspecto permite evidenciar la complejidad y heterogeneidad de la actividad de planificación e insertar en su contexto los fines propios de la RS.

### 2.3. Los fines

La finalidad de la planificación fiscal se asocia con la disminución o el diferimiento de la carga tributaria. Ahora bien, siendo éste su principal fin no quiere decir que existan otros. La existencia de una finalidad esencial y más genérica no puede abocarnos al reduccionismo de negar la de otros fines que eventualmente puedan vehicularse. Así se ha de reconocer la existencia de planificaciones parcialmente fiscales, planificaciones heterogéneas por la diversidad de fines que instrumentan. De ahí que haya de poner de relieve la pluralidad de intenciones que pueden concurrir.

a) Fines básicos o estrictamente fiscales, consistentes en minimizar el impacto de las vinculaciones tributarias, ya sea de obligaciones materiales, minorando su pago o difiriendo las mismas, ya sea de las obligaciones formales, aligerando su número o contenido. La faceta de disminución de la deuda tributaria a pagar es donde más frecuentemente se significa la tarea de planificación. También tiene una especial aplicación, sobre todo respecto de la pequeña empresa, respecto de la minoración de las cargas tributarias formales al optar por regímenes más simplificados, v.gr. estimación objetiva del IRPF y estimación simplificada del IVA.

b) Fines delictivos. En el seno de la planificación ilícita existe una planificación delictiva, en donde las consideraciones fiscales pueden tener relevancia. Aludimos, sobre todo, a las conductas propias del blanqueo de capitales que utiliza la fiscalidad para tales intereses ilícitos. La meta no es dejar de pagar tributos, sino al contrario, pagarlos para así introducir capital en los circuitos económicos lícitos.

c) Fines éticos. La planificación puede verse surcada por tales orientaciones cuando algunos sujetos pretendan efectuar una objeción fiscal y no contribuir a determinados gastos que considera que se enfrentan a sus creencias más íntimas y personales. Es el caso, por ejemplo, de la objeción fiscal a los gastos militares. En tales supuestos se plantea que, aunque su creencia personal no se adecua a la legalidad, procede actuar de la manera más adecuada para intentar compaginar ambos planos, el moral y el legal. La planificación en tal contexto tiene como fin el vehicular una posición moral, de manera que su no ingreso no suponga una actividad ilícita y no comporte unas consecuencias excesivamente gravosas. En definitiva, se realizarían actuaciones destinadas a minimizar el impacto de la deuda, manifestando su existencia y no ocultándola<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> En general sobre el análisis de los principios éticos de la imposición ver ÁLVAREZ GARCÍA, S. y FERNÁNDEZ DE SOTO, M. L.: «Principios de equidad y justicia distributiva en la imposición» en ÁLVAREZ GARCÍA, S. y HERRERA MOLINA, P.M. (Coordinadores): *La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2001, Doc. Nº 16/04.

d) Fines propios de la responsabilidad social. Próximos a los anteriores fines aparecen los principios éticos integrantes de la RS. Como hemos visto, la RS se contempla como una filosofía que favorece el cumplimiento de un buen número de políticas sociales. Así, enmarca la existencia de intereses éticos que coinciden básicamente con los contenidos del Capítulo III del Título I de nuestra [Constitución](#). La planificación en clave de RS perseguiría la realización de determinadas operaciones o negocios favorables para tales intereses comunitarios, pero también generaría beneficios particulares, por su tratamiento fiscal, ya sea por la consideración general que tenga la operación o, ya sea por los incentivos fiscales aplicables.

La convergencia de una pluralidad de fines hace que el mayor o menor pago de tributos no comporte una acción más o menos ética. Como puede apreciarse no toda planificación fiscal busca disminuir el pago de tributos, puede disminuir las obligaciones formales, o incluso pagar más tributos con el fin de blanquear capitales. En la planificación fiscal pueden estar presentes otros fines en los que minimizar la carga tributaria no resulta reprochable, ni siempre resulta su único contenido.

Del anterior argumento, formulado en clave de RS, resulta que no toda operación que conlleve una mayor carga tributaria será socialmente responsable, pues puede ser éticamente reprochable. Así podría existir toda una gradación, bien por que se persigue blanquear capitales, bien por que incumple la legislación de riesgos laborales para optimizar costos, o bien por realizarse en contextos u operaciones en los que el origen lícito de los capitales sea discutible –determinados paraísos fiscales y operaciones financieras–. Tal problemática no hace más que evidenciar la disparidad existente entre los distintos órdenes normativos concurrentes integrados por las normas éticas y jurídicas.

Las normas morales son pautas de comportamiento y fuente de deberes que miran, sobre todo, al individuo y a la intencionalidad de la acción<sup>30</sup>. Las normas jurídicas contemplan la ordenación de la vida social y de la convivencia, buscan más el bien común que la perfección personal<sup>31</sup>. Conllevan una coercibilidad, una imposición inexorable en su fin de ordenación social. Pero la distinción entre tales sistemas normativos –el moral y el jurídico– no contradice el carácter ético propio del ámbito del Derecho. Por ello, es posible hablar de una esfera jurídica moral –la propia

de la norma jurídica— y una esfera moral no jurídica. Desde una ética positivista no existe un elemento de lo justo objetivamente reconocible, su presencia se deriva únicamente de la legalidad del sistema. La validez del deber radica exclusivamente en la norma legal que lo establece, con independencia de la justicia o no del mandato. Es por ello que no cabe la objeción fiscal, y es posible encontrar impuestos que financien conductas o actividades inmorales<sup>32</sup>. En sociedades plurales y democráticas se permite la existencia de juicios de valor divergentes sobre las normas jurídicas, pero no el incumplimiento de sus dictados. Así, es lícito enjuiciar moralmente la norma jurídica, siendo obligatorio su respeto. Por consiguiente, procederemos a delimitar los parámetros normativos que consideran lícita la conducta, sin entrar en más consideraciones morales que las estrictamente normativas.

<sup>30</sup> A este respecto hay que tener presente que ética y moral son conceptos íntimamente relacionados. Pero la ética no manda, no prescribe aquello que se tiene que hacer y la moral sí. La ética tiene por misión que aclarar que es lo moral, que es lo bueno. En palabras de Isabel CARRILLO «[...] la ética se define como el corpus teórico acerca de los comportamientos, normas y valores específicos que se dan como válidos en una sociedad o grupo concreto. La moral pasa a ser el objeto de estudio de la ética, de la filosofía moral que determina por qué está justificada, es correcta o es buena una determinada acción o deseables unos determinados valores» (CARRILLO, Isabel: «Educar en valores en el siglo XXI» en CARRILLO, Isabel (Coordinadora): *Diez valores para el siglo XXI*. Cuadernos de Pedagogía. Barcelona, 2005, pág. 10).

<sup>31</sup> BRUFAU PRATS, Jaime: *Teoría fundamental del derecho*. Tecnos. Madrid, 1990, pág. 127.

<sup>32</sup> Ver a este respecto APARICIO PEREZ, A.: «Ética fiscal y jurisprudencia», en ÁLVAREZ GARCÍA, S. y HERRERA MOLINA, P.M. (Coordinadores): *La ética en el diseño y aplicación de los sistemas tributarios*. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 2001, Doc. Nº 16/04, pág. 102.

Para ello el punto de partida es el interrogante ya formulado sobre si ¿toda planificación fiscal que implica una menor tributación supone una actuación ilícita? La respuesta es, y ha de ser, clara: no. Diferenciar cuando la menor tributación supone una actuación indebida requiere diferenciar los conceptos de elusión y evasión fiscal.

## 2.4. Evadir la deuda o eludir su nacimiento

En el ámbito tributario la elusión es un concepto pleno de matices, que no conlleva el incumplimiento de la obligación tributaria, que no implica la evasión. Así resulta procedente delimitar su sentido enmarcándolo y distinguiéndolo de las instituciones de simulación, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y economía de opción.

A) Evasión se relaciona con simulación. En la evasión existe una obligación tributaria que deja de cumplirse mediando ocultación. Dicho concepto se relaciona también —que no identifica necesariamente— con el fraude tributario. El fraude tributario conlleva —además de un animus específico— una tarea en la que, a través de la ocultación de la situación fáctica a la Administración, se deja de ingresar la deuda tributaria. El obligado actúa sobre la realidad que configura, ocultando información relevante a la Administración. Es una actuación ilícita que supone una desaprobación jurídica, no tan sólo tributaria, sino sobre todo punitiva que ha de reprimirse y prevenir, ya sea, a través de una sanción administrativa, o ya sea, a través de una pena impuesta jurisdiccionalmente.

En la simulación tributaria se pretende dejar de pagar la deuda tributaria a través de configurar una realidad no querida por las partes —disimulada—, que oculta otra realidad querida —simulada—. No resulta una mera elusión, sino la configuración de una realidad inexistente que oculta, normalmente, otra querida. Este es un supuesto que gira en torno a la conformación de la realidad sobre la que se aplica la norma tributaria, más que sobre su inadecuada aplicación. En la simulación se oculta, bajo la apariencia de un negocio jurídico normal, otro propósito comercial, ya sea este contrario a la existencia misma (simulación absoluta), ya sea propio de otro tipo de negocio (simulación relativa).

La función que se atribuye a la simulación en Derecho tributario es la misma que en el resto del ordenamiento jurídico. En la misma existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada. La consecuencia aplicable varía, según se trate de simulación absoluta o relativa. En la primera, —vgr. contrato de compraventa que en realidad no se celebra y tiende a ocultar la verdadera titularidad del bien— procedería, en aplicación del art. 1276 del [Cc](#), declarar la nulidad del acto o negocio. En la segunda, —v.gr. compraventa que encubre una



donación– se procede a la verdadera calificación jurídica y a aplicar la norma tributaria que regula el acto o negocio querido, de acuerdo al artículo 16 [LGT](#).

B) Elusión se relaciona con dos instituciones: el conflicto en la aplicación de la norma tributaria y la economía de opción. En ésta no existe obligación tributaria a incumplir, ya que se evita su nacimiento, tampoco existe ocultación fáctica alguna.

Por un lado, la economía de opción se fundamenta en la autonomía de la voluntad. La ley no exige la realización de hechos imponible, ni prohíbe alcanzar resultados económicos por una vía distinta a la prevista por el legislador fiscal, siempre que no sea un uso artificioso. La economía de opción se identifica con la capacidad de elegir entre alternativas legales, resultando indiferente desde el plano jurídico una u otra opción. La [Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de julio de 2002](#) afirma que «la llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto en el que resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento, que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas». Así el Tribunal Constitucional en su [Sentencia 46/2000, de 17 de febrero](#), conceptúa la economía de opción como la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a conseguir el mismo fin, generando alguna ventaja adicional. Si bien este tribunal desliza una peligrosa ambigüedad, al relacionar la lucha contra el fraude con la elusión fiscal, lo que le lleva a hablar de «economías de opción indeseadas» –F.J. 6º–. Con tal mención no se hace más que explicitar el deseo de cubrir una eventual laguna legal, pero pone en tela de juicio, cuestiona éticamente, el ejercicio de la autonomía privada.

Por otro lado, el conflicto en la aplicación de la norma tributaria supone la creación de actos o negocios artificiosos o impropios, con la finalidad exclusiva de minimizar la tributación. Ahora bien, la frecuencia o infrecuencia de un negocio no afectará a su validez o licitud<sup>33</sup>. Se trata de una institución que vela por la defensa del propio ordenamiento jurídico ante los usos inadecuados de las formas jurídicas que se prevén. Tutela la necesaria correlación que ha de existir entre forma jurídica y la finalidad que se busca. Todo negocio, señala ALONSO GONZALEZ, ha de responder al objeto que le es propio e identificarse con las características y finalidades de las que le reviste el ordenamiento jurídico privado<sup>34</sup>. Se trata de un negocio real y querido, pero en él no se vehicula un resultado propio de la figura negocial a la que pertenece. Se utiliza la ley sin otra justificación que la económica, pero sin simular la realidad. Por el contrario, defraudar comporta una tarea de conformar una apariencia engañosa o incierta, que conlleva una ocultación de información tributaria relevante a la Administración. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria supone un abuso de la norma tributaria, una vulneración de su espíritu que ha de corregirse. De ahí, que suponga un límite a la capacidad de autorregulación del sujeto.

<sup>33</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J.: *Curso de Derecho Financiero español*. 23ª edición, 2004, pág. 140.

<sup>34</sup> ALONSO GONZALEZ, L. M.: [«Planificación fiscal y economía de opción»](#). *JT*, nº 6/2006.

De lo señalado hasta el momento resulta que eludir supone dejar de pagar a través de mecanismos que pueden ser lícitos y legítimos, ya que pueden ampararse en las lagunas o deficiencias del ordenamiento. En ambas instituciones –evasión y elusión– se deja de tributar, si bien a través de comportamientos claramente diversos, en su definición conceptual y en las consecuencias atribuidas.

La autonomía de la voluntad permite realizar una pluralidad ilimitada de operaciones que, al ser cuestionadas, nos señala la jurisprudencia, necesitan ser explicadas razonablemente las realidades económicas que pretendían hacer frente<sup>35</sup>. La planificación de operaciones meramente artificiosas, cuya finalidad exclusiva es la minimización fiscal, han de ser corregidas a través de la aplicación imperativa de las normas eludidas. En tal supuesto si bien no se viola una norma que obliga a pagar más, sí vulnera la utilización de las formas jurídicas negociales de acuerdo a su finalidad. Resulta así que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria constituye un límite a la autonomía privada, y aparece como una defensa del propio ordenamiento ante un uso artificioso del mismo, ante su uso abusivo. En tal sentido, dado que la planificación tributaria para ser

responsable socialmente no puede contravenir norma imperativa, no puede amparar negocios artificiosos<sup>36</sup>. Entendemos así, que el conflicto o el fraude de ley es incompatible con una planificación responsable socialmente, ya que comporta la vulneración de normas jurídicas de carácter imperativo dada la corrección establecida.

<sup>35</sup> «Los negocios jurídicos responden a necesidades de la vida real, pero la vida real no puede ser disfrazada [...] El cumplimiento de las formalidades legales propias de un negocio no hace a éste real por ese sólo hecho. Es necesario que responda a las peculiaridades que en cada caso concurren y que se den en la realidad las condiciones que le hagan posible y razonable. La vida económica, y las decisiones que en ese ámbito de la actividad humana se adoptan, necesitan ser creíbles» (Tribunal Supremo – Sala de lo Contencioso–Administrativo, Sección 2ª– [Sentencia de 30 junio 2008](#)). Así –continúa dicha sentencia– se ha de efectuar un análisis de los hechos económicos que subyacen en los negocios jurídicos que sirven de cobertura a los hechos impositivos liquidados. Lo cual no comporta hacer una interpretación económica de estos, sino una interpretación ineludible de la realidad social, (artículo tercero del Código Civil) realidad que por tener naturaleza económica exige que no se desconozcan los principios que rigen la vida económica.

<sup>36</sup> Opina GARCIA DE NOVOA que «La esencia de la elusión fiscal, será pues que no se produce vulneración directa de norma imperativa alguna, por lo que, la misma se contrapone a la evasión fiscal, que no es más que el incumplimiento –naturalmente ilícito– de la obligación de pagar el tributo.» (GARCIA DE NOVOA, C.: [«La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del artículo 15.3 del anteproyecto de Ley General Tributaria»](#). QF . nº 8/2003 ).

El ordenamiento impone implícitamente unos cauces jurídicos al corregir la utilización de formas inadecuadas a la finalidad comercial vehiculada. Tales formas no están a la libre disponibilidad o a la autonomía de los particulares su elección o configuración. De ahí, que no resulta responsable socialmente una planificación fiscal que implique una elusión derivada de prácticas que han de corregirse a través del conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

### 3. ¿Existe una planificación fiscal socialmente responsable?

Este interrogante entronca con lo hasta ahora reflexionado sobre la licitud de buscar la disminución de la carga tributaria a través de la economía de opción. Pero, ¿es moralmente admisible tal comportamiento?, o de manera más precisa ¿los valores propugnados por la responsabilidad social prohíben tal conducta? Llegados a tal extremo recordemos el ejemplo inicial; aquel empresario que se dirige al asesor fiscal demandándole un estudio para pagar menos tributos, obviamente, a través de mecanismo lícitos, ¿el comportamiento de dicho empresario es socialmente responsable?, y el del asesor si atiende su petición, ¿será socialmente responsable en el ejercicio de su profesión?

Pero vayamos desgranando las cuestiones. El punto de partida, a nuestro entender, es que un comportamiento responsable socialmente no implica necesariamente una mayor tributación.

#### 3.1. La RS no implica necesariamente una mayor contribución

A favor de integrar en la RS un mayor pago de tributos se podría argüir que manifiesta un mayor compromiso con el proyecto común que vehicula un Estado, así como evidencia una solidaridad con las necesidades colectivas de su población. El mayor pago de tributos se considera un actuar positivo y valioso para la comunidad, por lo que ahondar en el mismo es beneficioso socialmente. En tal acción se manifiesta la solidaridad ciudadana, más que un deber de contribuir, y aparece estrechamente relacionado con la redistribución de la renta. En tal sentido, y a favor del mayor pago de tributos se pueden aducir una diversidad argumental.

1º. Razones filosóficas, en base a las que no pagar más supone una quiebra en el compromiso social. El menor pago de tributos supone incumplir el contrato social, un pacto primigenio que impondría tal comportamiento<sup>37</sup>. Es una argumentación con un fuerte contenido moral que, formulada en su generalidad, no distingue las manifestaciones lícitas de economía de opción, ni tampoco el hecho de que a través del mayor pago se puedan perseguir fines ilícitos como el blanqueo de capitales.

<sup>37</sup> En tal orientación parecen moverse las argumentaciones de ROSEMBUJ al señalar que «la minimización fiscal no es un acto de libre disposición de la empresa lícita, si no una clara desviación social corporativa insita en su personalidad jurídica, conforme a los valores y principios que inspiran el ordenamiento» (ROSEMBUJ, T.: [«El abuso del Derecho y la realidad económica»](#). QF , nº 5/ 2008, pág. 30 que corresponde a consulta a través del servicio westlaw).

2º. Razones más pragmáticas, que basculan en el menor ingreso que se ocasiona. Lo cual conllevaría que otros tuvieran que pagar aquello que éstos no han pagado. O desde el punto de

vista del gasto, faltarán recursos para atender a las necesidades sociales, y no son allegados por aquellos que poseen capacidad económica.

Dicho argumentario presupone la existencia, de manera inconcreta e indeterminada, de un deber de contribuir previo a la existencia de la obligación legal. En ambos casos son argumentos que se mueven más en parámetros morales que jurídicos.

La planificación responsable socialmente no implica necesariamente una opción a la mayor tributación sobre la base de que:

En primer lugar, resulta un presupuesto excesivamente reduccionista y poco definidor que podría dar lugar a usos inadecuados. Así, si se tributa en un Estado se dejaría de tributar en otro, con lo que sería una acción RS respecto del primero, pero no respecto del segundo. Desde tal perspectiva, también, tributar mas en cualquier Estado supone ser RS, aunque sea un paraíso fiscal.

En segundo lugar, tributar más no significa que el Estado satisfaga en su gasto los derechos y principios del Capítulo III del Título I de la [CE](#) a los que atiende la RS. Se ha de tener presente en tal contexto la vigencia del principio de no afectación de los ingresos a una finalidad determinada.

En tercer lugar, dejaría de tener sentido la planificación fiscal, pues su finalidad primordial es optimizar el pago de los mismos. Así se convertiría a las entidades que realizaran tal actividad en no responsables socialmente, aunque las operaciones por las que optaran fueran beneficiosas para la comunidad. Para nosotros, y como desarrollaremos, este es un aspecto importante para explicar la planificación fiscalmente responsable: la operación por la que se opte.

Y, en cuarto lugar, el contenido y justificación propia de la RS no se deduce tal orientación. La RS se caracteriza por la intervención e ingerencia directa la ciudadanía en satisfacer las necesidades sociales; y no necesariamente en la búsqueda de vinculaciones jurídicas mas gravosas. La RS se explica y justifica en la participación ciudadana en los asuntos comunes, aspecto que no se ve fortalecido al considerar la planificación fiscal responsable socialmente como una actividad que tiende a maximalizar ingresos. Además, no se ha de confundir el contenido de la RS con un buenismo ético simplista, dada la hibridez de intereses que vehicula tal orientación.

En la misma línea, el contenido de la RS no es determinado, sino determinable en relación a un conjunto de valores y principios normativos contenidos en el Capítulo III del Título I de la CE. Tal concreción se efectúa por los agentes de la RSE de manera participativa, igualitaria, dinámica y procesual. Señalado lo anterior ¿qué impide que en determinados ámbitos y empresas, o momentos históricos, la RS tenga un contenido u otro? Nada. Pero, ¿quién obliga, o de dónde se deduce la necesidad de dicho contenido? Pensamos que de ninguna norma jurídica. Sería admisible que, desde la perspectiva ética, fuera exigible una mayor tributación que la legal. Pero tal exigencia es ética, que no jurídica. Es posible que algunas empresas tengan tal exigencia como comportamiento de RS en base a la genérica previsión de redistribución de la renta del art. 40 de la CE<sup>38</sup>, pero también es posible que otras no, y por ello su actuación no deja de ser lícita o poco responsable socialmente.

<sup>38</sup> GARCIA CALVENTE apunta la virtualidad del art. 40 de la [CE](#) para poder utilizar el sistema tributario con una finalidad extrafiscal en el marco de la RSE (GARCIA CALVENTE, Y. «Fomento de la inversión socialmente responsable a través de incentivos fiscales» en FERNANDEZ AMOR, J.A. y GALA DURAN, C. (coordinadores): *La responsabilidad social empresarial: un nuevo reto para el Derecho*. Marcial Pons. 2009, pág. 125).

La RS es un concepto de concreción diversa y dinámica, con un contenido más amplio que el establecido por leyes imperativas, e inserto en los principios del Capítulo III del Título I de la CE. Pero no impone una moral determinada. Tampoco los poderes públicos pueden exigir aquello que está más allá de la ley, sería una intromisión intolerable en la esfera de la libertad individual.

### 3.2. Hacia una planificación ultrafiscal

El contenido de la RS hace admisibles economías de opción en las que planificar una menor carga tributaria sea posible. Se ha de tener presente, por un lado, que la concreción de cuales son los valores que se desea plasmar en el marco del Capítulo III del Título I de la CE resulta una elección de cada agente de la RS. Por otro, que la RS vehicula un interés híbrido que procura un beneficio colectivo y particular con dichas acciones. Pues la RS no es un buenismo simplista, ni un

comportamiento compasivo. No es compasión religiosa –caridad–, ni compasión filosófica –filantropía–, ni tan siquiera compasión oficial –beneficencia–.

Dado que resulta factible una planificación fiscal socialmente responsable que busque minimizar el impacto de la carga tributaria es necesario explicitar el ámbito de su actuación.

En primer lugar, cabe tener presente ciertas características propias de toda actividad de planificación fiscal que delimitan negativamente su contenido y orientación. La planificación socialmente responsable es, ha de ser, una planificación lícita. Así no puede existir evasión ni simulación en las operaciones propias de una planificación lícita. Pero tampoco puede comportar conductas y operaciones que vulneren normas imperativas, aun cuando no se cometa infracción alguna. Así, no puede suponer un fraude de ley o conflicto en la aplicación de la norma tributaria, ya que vulnera una norma imperativa que restringe el uso de formas jurídicas notoriamente artificiosas o impropias para la consecución del resultado. Existe la obligación legal implícita de utilizar las formas jurídicas que el ordenamiento tiene previstas para cada fin. El elegir una forma u otra, cuando la alternativa sea notoriamente artificiosa o impropia para obtener el resultado, no resulta un comportamiento responsable socialmente, ya que se trata de una conducta obligatoria y exigible, no una opción.

La planificación responsable socialmente se mueve en las coordenadas de opción y licitud. Es una actividad que se desarrolla en el contexto de la economía de opción, ya sea por la existencia de opciones expresas, o tácitas, por la existencia de lagunas legales que permitan el comportamiento. Pero, obviamente, nacida la obligación tributaria nunca será una opción su cumplimiento.

La planificación responsable socialmente es una planificación fiscal elusiva cuyo ámbito exclusivo es la economía de opción. En tal contexto el legislador intenta acotar y restringir las opciones tributarias estableciendo exhaustivas regulaciones –siempre insuficientes– que fomentan la confusión normativa, y cláusulas genéricas, amplias y ambiguas, como las de conflicto. Por lo tanto, a mayor amplitud de las cláusulas antiabuso normativo –conflicto en la aplicación de la norma tributaria– menor espacio tendrá la economía de opción. La planificación socialmente responsable estará en relación inversa a la amplitud de la norma imperativa de conflicto. Se plantea así una disyuntiva: si se pretende fomentar la planificación tributaria responsable socialmente se han de dejar espacios para la opción. Y de manera simultánea se ha de propender a una redacción menos amplia y ambigua, en particular, del conflicto en la aplicación de norma tributaria, y en general, de las cláusulas antiabuso normativo<sup>39</sup>. En esta línea también se ha de tener presente que la ley fiscal, obsesionada con la evasión, da lugar a consecuencias éticas escasamente edificantes. Así, desde la literalidad de su expresión puede desanimar la solidaridad familiar o los comportamientos altruistas; ver a este respecto el trato de los arrendamientos gratuitos a parientes, que impone en todo caso una renta –sobre la ficción del art. 24 de la [LIRPF](#)– cuestión que no sucede con extraños –la presunción iuris tantum del art. 6.5 de la LIRPF–; o el caso de los profesionales que prestan un servicio a terceros de manera gratuita o por precio inferior al mercado en los que existirá la ficción de una renta –art. 28.4 de la LIRPF–.

<sup>39</sup> El Consejo de Estado expresó críticas a la conformación de la actual figura del conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el proyecto de LGT, por el uso excesivo de conceptos jurídicos indeterminados. «La redacción proyectada pone de manifiesto, en primer lugar, un recurso excesivo a conceptos jurídicos indeterminados, que dejan un margen de apreciación demasiado amplio e impreciso; es decir, no permite acotar con una mínima precisión los supuestos de hecho que puede abarcar el denominado abuso en la aplicación de la norma tributaria, lo que resulta evidentemente contrario al principio de seguridad jurídica» (Dictamen de la Comisión Permanente del consejo de Estado, sesión de 22 de mayo de 2003).

En segundo lugar, y partiendo de las anteriores consideraciones, ¿qué notas singularizan a dicha planificación lícita, de otra que no sea socialmente responsable? La existencia de una planificación fiscal socialmente responsable entronca con las concretas opciones negociales que se elijan. La planificación será más responsable socialmente cuando, en el ejercicio de la opción fiscal, se escoja por aquella que reporte un mayor beneficio social en los términos en los que el ámbito de la RS rige. En definitiva, no serán los criterios estrictamente fiscales los decisivos en materia de planificación, serán otros criterios de repercusión social los determinantes. La planificación responsable socialmente deviene en planificación ultrafiscal, en la medida que va



más allá de la fiscalidad, pero no se sitúa al margen de ella<sup>40</sup>. Así esta planificación atiende a criterios fiscales, los sopesa, valora, y va más allá.

<sup>40</sup> El diccionario de la Real Academia en la voz extra- como prefijo lo significa como «fuera de» (Diccionario de la Lengua Española, 21ª edición). En tal sentido lo apunta RODRIGUEZ MUÑOZ propugna, en vez de la denominación de extrafiscales que indican «fuera de», la designación de fines ultrafiscales de los tributos ya que son fines que van más allá de los fines propiamente fiscales (RODRIGUEZ MUÑOZ, José Manuel: «Los fines ultrafiscales de los tributos y su recepción en la nueva Ley General Tributaria». *Nueva Fiscalidad*. nº 3 marzo. 2004, pág. 24).

Se estará al contenido de la concreta operación que se plantea como opción y, al igual que los tributos admiten una función extrafiscal o ultrafiscal, se ha de admitir también que las decisiones de planificación fiscal aparezcan teñidas por tales consideraciones. Con ello la planificación fiscal acogerá una dimensión más profunda y diferencial, pues no tendría en cuenta únicamente consideraciones fiscales –el mayor menor deuda tributaria–, sino aspectos de otra consideración en los que entra a valorarse la repercusión de la operación. De la planificación fiscal se pasa a la ultrafiscal, porque va más allá de la finalidad que alimenta a la misma.

Lo que calificaría a la planificación como responsable socialmente es el contenido material de la opción elegida. En tal contexto se ha de tener presente que, dentro de dicha finalidad «más allá de la fiscalidad», es admisible enmarcar estrategias de RS. Existe una plena coincidencia entre los intereses sociales que vehicula la RS y los amparados en la denominada extrafiscalidad. Ambos mecanismos convergen en la promoción de los principios rectores de la política social y económica del Capítulo III del Título I de la CE. No puede olvidarse que la ultrafiscalidad exige normar atendiendo a fines accesorios o externos, o no esenciales a la equitativa distribución de las cargas públicas en función de la capacidad económica de cada sujeto<sup>41</sup>.

<sup>41</sup> Estas son algunas de las características o calificaciones señaladas por PEREZ DE AYALA, CASADO OLLERO, GONZALEZ GARCIA, LASARTE ALVAREZ, ALONSO GONZALEZ entre otros y que recogemos de AIZEGA ZUBILLAGA, J.M.: *La utilización extrafiscal de los tributos y los principios de justicia tributaria*. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco. Bilbao. 2001, pág. 56–57. Ahora bien, en la medida que con la ultrafiscalidad se puede ir más allá de lo tributario, no implica prescindir de los principios que se imponen al tributo. Los tributos pueden ser vehículos o medios para otros fines, pero sin desconocer los principios de ordenación que los conforman. En tal sentido el sistema tributario, en virtud de tal finalidad ultrafiscal, no puede dejar de basarse en la capacidad económica, la justicia, la generalidad, la igualdad, la progresividad, la equitativa distribución de la carga tributaria y la no confiscatoriedad que menciona el art. 3 de la [LGT](#) en relación al 31 de la [CE](#). Se ha de tener presente que, como señala el Tribunal Constitucional, al hablar de los límites de la lucha contra el fraude, «aunque la finalidad perseguida sea constitucionalmente legítima la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica porque, siendo muy amplia la libertad del legislador a la hora de configurar los tributos, éste debe, en todo caso, respetar los límites que derivan de dicho principio constitucional, que quebraría en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea no ya potencial sino inexistente o ficticia» [[STC 221/1992](#), F. 4; en el mismo sentido, [STC 214/1994](#), F. 5 c)].

La planificación fiscal es una actuación que abarca una pluralidad de fines en donde la mayor o menor tributación, no es un elemento determinante de su licitud, ni de un comportamiento ético. Como hemos analizado, el mayor pago de tributos puede ocultar comportamientos ilícitos –blanqueo de capitales– que nunca serán responsables socialmente, y al revés, el buscar un menor pago de tributos puede perseguir fines éticos, en la medida que se objeta a favor de determinados gastos. Las anteriores reflexiones nos abocan a abandonar dogmatismos y a observar el dinamismo y la complejidad de la realidad, sin que por ello podamos desconocer que la generalidad de la planificación fiscal realizada aparece surcada por fines que pretenden disminuir la deuda o diferir su pago. En tal contexto es necesario contemplar la RS de manera pragmática, pero también posibilista, como una filosofía que está conformando espacios de libertad con compromisos voluntarios de sus agentes.

La planificación fiscal en el contexto de la RS adquiere nuevas connotaciones pues se vertebraba en torno a dos consideraciones; una, consustancial o propia de la actividad de planificación fiscal –característica intrínseca– y; otra –extrínseca–, significada por su vertiente que allega medios a la responsabilidad social. Ambas se interrelacionan para dotar a dicha actividad de una significación y contornos propios.

La responsabilidad social, más que procurar satisfacer las necesidades sociales a través de un hacer del Estado, mediante el gasto, es una llamada ética a la sociedad para satisfacer directamente tales necesidades. En tales parámetros, tiene pleno sentido un reconocimiento valioso de sus aportaciones, y aquí se inserta su fundamento como mecanismo que procura la participación ciudadana. También es necesario plantear si es necesario que todas las acciones

empresariales sean adecuadas a la RS para ser considerado como un agente de la RS, o es una calificación parcial sobre la base de alguna o algunas de las prácticas. Se ha de tener presente que la gestión socialmente responsable de la empresa conlleva una valoración global de su actuación y formas de organización, cuyos parámetros resultan de difícil aprehensión suponiendo, tal actuación evaluadora, un cierto dirigismo moral difícilmente compaginable en un contexto de libertad empresarial. De ahí que en aras de ser posibilista, y no originar ingerencias intolerables en la esfera de la ciudadanía, se han de efectuar calificaciones puntuales de concretas prácticas o grupos de ellas. Dicho cuestionamiento entronca con la planificación fiscal; así es posible que dicha planificación no implique una operación alternativa que sea responsable socialmente, pero no por ello se pueda desconocer la existencia de otras acciones o comportamientos merecedores de tal consideración.

La planificación fiscal socialmente responsable está destinada a minimizar los gastos del Estado, y no necesariamente a aumentar sus ingresos. La centralidad de la planificación así entendida pivota en torno a la acción u operación que se plantea como alternativa. Se ha de determinar si con dicha acción se satisface mejor las necesidades sociales propias de la RS, si repercute y afecta directa o indirectamente a la solución de las necesidades colectivas con las que la entidad se haya comprometido. De lo que se trata es de conjugar aspectos no necesariamente antitéticos, el ahorro fiscal y las acciones de RS, ¿cuál de los dos intereses ha de prevalecer? Es una cuestión gradual, que cada agente de manera voluntaria elegirá dentro del marco de las normas imperativas, y que reportará mayores o menores beneficios en su proyección exterior. En la planificación ultrafiscal se plantea la opción, entre operaciones fiscalmente favorables, y otras que son, alternativa o simultáneamente, favorecedoras de acciones propias de la RS, y se elige a éstas últimas.

Tal visión fomenta el compromiso ciudadano directo con la sociedad y enfatiza el valor que la participación en los asuntos colectivos posee las acciones de responsabilidad social. La participación demanda no sólo su reconocimiento como valor, sino espacios de actuación que posibiliten su ejercicio. El ejercicio de la misma parte de reconocer que lo colectivo no se reduce a lo público, encarnado por el Estado. Este planteamiento requiere una visión amplia, dinámica, e inclusiva para toda la ciudadanía. Estas premisas parten de una concreta visión de la RS, ubicada en el comportamiento activo, y en el compromiso de las entidades con la sociedad para una intervención más directa. Es una actuación de la ciudadanía, como sujetos particulares, respecto de las necesidades sociales en el que, simultáneamente, se vehicula un interés privativo. No cabe olvidar que la RS integra un conjunto criterios que conjugan una perspectiva híbrida, en donde el interés privativo no queda desterrado.