



UNIVERSIDAD DE JAÉN
Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas

Trabajo Fin de Grado

LOS LÍMITES DE LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

FRANCISCO JOSÉ MARTÍNEZ BRAVO

JULIO, 2017

Resumen

La planificación fiscal constituye un exponente del empeño legítimo del contribuyente de optimizar su fiscalidad en el marco de la ley. No obstante, existe una delgada línea entre esta actitud legítima ante el hecho tributario, y determinadas prácticas de elusión fiscal bien documentadas y demasiado generalizadas. Nuestro propósito ha sido la delimitación precisa de los comportamientos del contribuyente orientados a la aplicación más ventajosa de la legislación vigente, tratando de determinar hasta donde se considera una práctica aceptable legalmente.

Palabras clave: Planificación fiscal, cláusulas antiabuso, fraude de ley, simulación, Plan BEPS.

Abstract

Tax planning constitutes a manifestation of the taxpayer's legitimate effort to optimize his taxation within the framework of the law. Nevertheless, it exists a thin line between legitimate attitude in the light of the tributary fact, and particular well-documented and over-widespread tax avoidance practices. Our purpose has been the exact delimitation of taxpayer behaviors oriented to the most advantageous application of legislation in force, trying to determinate as far is deemed a legally acceptable practice.

Key words: Tax planning, antiabuse clauses, fraud of law, simulation, BEPS Project.

TABLA DE CONTENIDO

1. INTRODUCCIÓN	3
2. CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL: DELIMITACIÓN, CAUSAS Y CONSECUENCIAS.....	4
2.1. DE PLANIFICACIÓN FISCAL A PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL	4
2.2. DEFINICIÓN Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN	6
2.3. DELIMITACIÓN ENTRE ECONOMÍA DE OPCIÓN Y ELUSIÓN FISCAL.....	12
2.4. TÉCNICAS EMPLEADAS EN LOS NEGOCIOS JURÍDICOS ANÓMALOS	17
2.4.1. NEGOCIO INDIRECTO	17
2.4.2. NEGOCIO FIDUCIARIO.....	19
2.4.3. NEGOCIO SIMULADO.....	21
2.4.4. FRAUDE DE LEY Y ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS	26
2.5. CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE ESTAS PRÁCTICAS.....	29
3. SOLUCIONES AL PROBLEMA. LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.....	35
3.1. ACTUACIONES A NIVEL COMUNITARIO: RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012.	35
3.1.1. ANTECEDENTES DE LA COMISIÓN EN EL SENO DE LA UE.....	36
3.1.2. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012...	39
3.2. ACTUACIONES A NIVEL INTERNACIONAL: EL PLAN BEPS DE LA OCDE.	42
3.2.1. EL PAPEL DE LA OCDE	42
3.2.2. EL INFORME BEPS	43
3.2.3. PLAN DE ACCIÓN BEPS	45
3.2.4. PRESENTE Y FUTURO DE BEPS	46
4. CONCLUSIONES	50
5. BIBLIOGRAFIA	52

1. INTRODUCCIÓN

La planificación fiscal constituye un exponente del empeño legítimo de cada contribuyente de optimizar su contribución a las arcas públicas, dentro de la legalidad y con el mayor respeto hacia sus intereses. No obstante, existe una delgada línea entre esta actitud legítima ante el hecho tributario y determinadas prácticas de elusión fiscal bien documentadas y demasiado generalizadas.

La osadía es propia de una gestión económica diligente en el mundo empresarial. Cierta dosis de agresividad en las planificaciones determina el éxito en los mercados altamente competitivos. Pero todo tiene un límite. Y de la misma manera que existe una corriente sociológica que reivindica el valor de las actitudes éticas en la productividad empresarial, se percibe un reproche social hacia prácticas elusivas que utilizan el conocimiento de la norma tributaria para evitar su aplicación.

Nuestro propósito será la delimitación precisa de los comportamientos del contribuyente orientados a la aplicación más ventajosa de la legislación vigente. Aquellos que consideran el aspecto fiscal como una más de sus variables empresariales, es decir, necesariamente sujetos a planificación económica. Trataremos de determinar hasta donde se considera una práctica aceptable legalmente.

Se hace necesaria una distinción de conceptos, separar la planificación fiscal de otras figuras aparentemente próximas, pero que constituyen protecciones frente a comportamientos elusivos (simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria). Eso nos ayudará a demarcar la categoría, al menos a través de sus límites.

Por último, nos haremos eco de los comportamientos más frecuentes, sobre todo aquellos que en atención al criterio de la doctrina o la jurisprudencia exceden del propósito legítimo de la institución analizada.

2. CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL: DELIMITACIÓN, CAUSAS Y CONSECUENCIAS

2.1. DE PLANIFICACIÓN FISCAL A PLANIFICACIÓN FISCAL INTERNACIONAL

En la actualidad, los operadores empresariales se encuentran en una situación muy complicada, debido en parte a la crisis económica que llevamos años atravesando, y a los desmesurados –y aún crecientes– niveles de competencia que se presumen en un mundo globalizado. Esto ha desembocado en una búsqueda constante de optimización, que afecta a todas las variables empresariales, entre las que es cada vez más importante el ahorro fiscal.¹

La fiscalidad ha pasado a convertirse en un aspecto relevante de la política y planificación estratégica del sector empresarial. Siendo cada vez más frecuente el diseño de sus actuaciones en función del ahorro fiscal. Las técnicas “planificación fiscal” se transforman en una fórmula más para la optimización de los recursos empresariales.

Antes de continuar deberíamos preguntarnos qué se entiende por el término que da título a nuestro trabajo, la “planificación fiscal”.

Hablaríamos de planificación tributaria o fiscal, para referirnos al conjunto de actos jurídicos lícitos del contribuyente, que condicionan sus comportamientos empresariales con la finalidad de reducir su carga tributaria, maximizando la inversión de los recursos destinados a la actividad, mediante la utilización de las oportunidades que ofrece el ordenamiento tributario. En consecuencia, el objetivo buscado será prevenir, evitar o posponer el nacimiento del hecho sujeto a gravamen, con el propósito de reducir o diferir, tanto como sea posible –y siempre dentro de la legalidad–, la presión fiscal. Se

¹ La crisis económica ha provocado también una connivencia entre las grandes empresas y algunos gobiernos en el marco de la competencia fiscal internacional. Ejemplo de ello serían los *tax rulings* o pactos fiscales ventajosos, suscritos por algunos estados en favor de multinacionales. Y en el marco estrictamente interno español, prácticas como la de *Volkswagen* y el gobierno de Navarra, aprovechando su singular fiscalidad. En este último supuesto, la connivencia con la empresa ocasiona un perjuicio a la Hacienda Estatal, un resultado que solo puede producirse a través de la creación de sociedades dependientes cuyo único objetivo es desplazar la obligación de devolución de IVA. [Vd. la interesante entrevista al Prof. De la Hucha en, Montañés, G. (2015). “El acuerdo de 2012 sobre el IVA de Volkswagen fue una auténtica chapuza”, *El Diario*, 14/01. (disponible *on line*: <http://www.eldiario.es>)].

trataría siempre de decisiones lícitas, de comportamientos legales amparados en el ejercicio del principio de autonomía de la voluntad, aceptados por la legislación común, y materializados a través de las opciones que el propio ordenamiento jurídico permite.²

Al mismo tiempo, la liberación y desregulación económicas –cuyo prototipo lo sigue constituyendo el mercado único europeo, bajo los principios de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales– ha propiciado para el tejido empresarial un crecimiento de su área de mercado. Lo que incide en sus políticas de expansión, en línea con una economía globalizada. Las multinacionales de cada sector, con o sin establecimiento permanente, aseguran su presencia en áreas geográficas con distintos ordenamientos jurídicos. La expansión transfronteriza conlleva una clara incidencia sobre su tributación, y es aquí donde enclavamos la “planificación fiscal internacional”.

La mayoría de los grupos multinacionales crecen a medida que aumenta su nivel de negocio, generando un gran movimiento de capitales con el extranjero como consecuencia de la expansión de sus mercados. A tales efectos pueden crearse generalmente un gran número de entidades: establecimientos permanentes, filiales, grupos de empresas, holding, matrices, sucursales, etc. Cada una de ellas, integrará las distintas partes de la compleja estructura del grupo multinacional para desempeñar una función concreta. Sin embargo, para la conformación de estructuras de planificación fiscal internacional no sólo es necesaria la constitución legal de estas entidades, sino que también se deberá determinar la jurisdicción donde se operará y la forma en que se financiarán las operaciones del grupo.

En definitiva, para la aparición de este último fenómeno es necesaria la concurrencia de dos factores:

- a. El contacto de dos, o más, ordenamientos tributarios, con marcos regulatorios que ocasionen distorsiones en su interconexión (falta de neutralidad).

² Ofrecemos nuestro propio concepto, pero de la dificultad de definir estas prácticas de forma que resulten útiles a los aplicadores de la norma, se da buena cuenta en el trabajo Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2016) “Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE”, *RCyT*, 394, pp. 41-92.

- b. Que sea factible para el obligado tributario, beneficiarse del contraste entre las legislaciones internas de ese grupo de países.

Esta última condición se encuentra únicamente al alcance de los grandes operadores económicos, siendo los principales beneficiarios, gracias a la organización de sus estructuras societarias y actividades; en detrimento del resto de pequeños y medianos contribuyentes, para los que no existe realmente semejante oportunidad de ahorro fiscal.³

En términos constitucionales, la planificación fiscal y, más concretamente, la planificación fiscal internacional, han sido tradicionalmente consideradas como prácticas legítimas, en tanto que no conllevan su vulneración directa. La posibilidad de estas prácticas resultaría de una necesaria ponderación de principios hacia los poderes públicos, se extiende el mandato de mejorar la economía nacional, promover el pleno empleo, etc. A continuación profundizaremos en el fundamento constitucional de este concepto y buscaremos una delimitación precisa para determinar con exactitud dónde se sitúa el límite en la consideración de estas prácticas como legalmente aceptables.

2.2. DEFINICIÓN Y FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN

Como ya hemos mencionado, la planificación fiscal funciona como un componente de la estrategia operativa de particulares y empresas, que persigue una optimización económica mediante la búsqueda de ventajas fiscales. Cada agente económico está obligado por su propia naturaleza a optar por los tipos de negocio que más favorezcan a sus intereses. Es lógico que intenten minimizar la carga tributaria u obtener cualquier tipo de ventaja fiscal, máxime si pueden conseguirlo sin infringir la norma.

Esta facultad se encuentra respaldada en nuestro ordenamiento por la acción conjunta de los arts. 10 y 38 CE. Nuestro texto constitucional garantiza la libertad individual y la autonomía de organización empresarial. Cada unidad económica tiene derecho a conducir su actividad buscando la menor presión fiscal.

³ Profundizaremos más sobre esta desigualdad en el apartado 2.5 de este trabajo, “Causas y consecuencias de estas prácticas”.

No puede ser reprochable que un empresario se comporte como tal, intentando obtener el máximo beneficio, ya sea incrementando su facturación, reduciendo sus costes o racionalizando su fiscalidad. Introducir entre sus logros empresariales un ahorro fiscal, a través únicamente del conocimiento de la norma –sin su perversión–, no revestiría mayor reproche. Sin embargo, ha sido siempre pretensión del legislador detectar y acotar las posibilidades de elusión que provengan de defectos en la sistematización de las normas tributarias. Cada vez que una determinada opción fiscal se generaliza como medida de planificación, se articula una cláusula específica que la excluye, reconduciendo las decisiones empresariales hacia la regulación que pretendieron sortear⁴. Y es así porque aunque se trate, a veces, de actuaciones legales, no están desprovistas de cierto rechazo social. Aunque no se adopten con el único propósito de la ventaja fiscal, sino como uno más de los factores que determinan la toma de decisiones. Entre los resultados empresariales, el ahorro fiscal, será económicamente un beneficio perseguido bajo el amparo aparente de la norma.⁵ Recordemos que en la disciplina civil del negocio jurídico, el principal instrumento de salvaguarda del derecho objetivo es la causa, a través de la cual se dota de valor jurídico al ejercicio de la autonomía de la voluntad por los particulares. Tanto en un sentido objetivo como en un sentido subjetivo, la causa se diferencia de los motivos. Incluso el propio De Castro, valedor de la concepción subjetivista de la causa, reconoce que las motivaciones de los actos son aspectos extraños al mundo del Derecho⁶, en el sentido de ser intrascendentes.

⁴ Se conocen como cláusulas *ad hoc*, e intentan atajar tanto situaciones claras de abuso como limitar las posibilidades de la planificación fiscal hasta lo tolerable. Este fue el sentido de la medida contenida en el art. 96.2 TRLIS (que incorporó el art. 110. 2 de la LIS/95, en la redacción que le diera la L. 14/2000), que se clasificó como “cláusula antiabuso”, relativa al régimen especial de operaciones de reorganización empresarial.

⁵ El prof. Pérez Royo nos ayuda a reconocer las prácticas fraudulentas a través del análisis de las cláusulas generales antielusivas de la LGT. Abundando en la dificultad de distinguirlas con esa otra opción empresarial de apurar las posibilidades de la norma para obtener ahorro fiscal. Vd. Pérez Royo, F. (2015) *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, Civitas, pp. 126 y ss.

⁶ Recogiendo una expresión de la jurisprudencia, el Prof. De Castro, se refiere a los “motivos incorporados a la causa” como elementos que no añaden nada a la caracterización del negocio, su trascendencia estaría, tal vez, en el ámbito de la sociología o la economía. Vd. De Castro y Bravo, F. (1985) *El negocio jurídico*, Madrid, Civitas, p. 229.

Esta irrelevancia de los motivos se proyecta en todos los actos o negocios que los particulares puedan realizar y es especialmente importante porque impide que la Administración pueda oponer, frente a la actuación libre del particular, el argumento de que éste actúa únicamente “por motivos fiscales”.⁷

La autonomía de la voluntad, en la base de cualquier toma de decisiones, no puede considerarse, no obstante, el fundamento último de esta planificación, pero sí que supone un firme condicionante. Los motivos tributarios, orientan las decisiones empresariales, que se adoptan siempre en uso de la libertad económica del operador.

En consecuencia, la búsqueda de ventajas fiscales forma parte del contenido mismo de la libertad empresarial, y constituye un incentivo a la toma de decisiones, en tanto afecta como cualquiera otra motivación lícita a su esfera de intereses. Cuestión que Simón Acosta califica de “tan evidente como la luz de día”.⁸ Cabe por tanto adoptar un tipo contractual u otro –e incluso una forma jurídica u otra– por motivos fiscales. Los mismos que incluso, justificarían la elección de un negocio atípico, o artificioso, con riesgo de incurrir en fraude.⁹ Lo cual, en ocasiones, supone perseguir objetivos empresariales distintos en función de la carga tributaria.

El obligado tributario tiene derecho a planificar su tributación, lo que se interpreta como “libertad de opción fiscal”. El reconocimiento de este derecho implica la traslación al ámbito tributario de la libertad individual que garantiza el Derecho Privado. Se traduce en la posibilidad de optar por un negocio jurídico u otro, o de configurar libremente el entramado de sus vínculos con relevancia tributaria. Lo que no tendría otras consecuencias fiscales que las estrictamente derivadas del contenido

⁷ Así, la Administración no podría pretender desconocer una separación matrimonial por entender que el motivo último que la impulsa es el ahorro fiscal. De la misma manera, un sujeto puede tener motivaciones fiscales para optar por un determinado medio de transporte, los tributos inherentes a ese uso pueden representar una motivación lícita, pero no es la única, también pueden ser decisivas para la elección otras motivaciones (nadie duda de que la bicicleta es más saludable que un vehículo de motor para los desplazamientos por Sevilla, además de mostrar más conciencia ecológica). Por lo tanto, podemos argumentar sin artificio que la inclinación fiscal es sólo una de las motivaciones lícitas que determinan el sentido de los actos de un sujeto.

⁸ Simón Acosta, E. (2001) “Fraude de ley y bonos austríacos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 104, p.4.

⁹ Véase al respecto, Pérez Royo, *Derecho Financiero...*, p. 128.

normativo, por lo que el derecho a la planificación fiscal lícita adquirirá verdadero contenido en la medida en que signifique derecho a aprovechar las economías de opción que se deriven del ordenamiento tributario. La construcción jurídica que conocemos con el nombre de “economía de opción”, dará forma a la estrategia empresarial que incluya en sus previsiones el ahorro fiscal. Sobre todo porque aquellas prácticas que puedan ser calificadas como “economías de opción” se alejarían de su declaración como acciones elusivas o evasivas. Por eso resulta tan importante saber qué se entiende por “economía de opción”, un verdadero comodín en manos del empresario.

Conviene señalar, de salida, la ambigüedad de la expresión “economía de opción”, que admitiría un doble acercamiento. Si reparamos sólo en la disposición de las normas dentro del ordenamiento jurídico, observamos que son las carencias del cuerpo normativo las que favorecen interpretaciones interesadas, a veces creativas, aprovechadas por la habilidad del sujeto pasivo. Otras veces, es la particular situación del sujeto la que le permite una elección ventajosa, sin infringir agravios a terceros ni violar el sentido de la norma.

La expresión que analizamos forma parte de ese grupo de categorías cuya concreción no realiza el legislador, sino que son configuradas por la jurisprudencia y la doctrina científica. El TC tuvo ocasión de aportar un concepto, definiendo la opción fiscal como *“la posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional frente a las otras”*.¹⁰

Por su parte, el TS, declara que solo podría hablarse economía de opción *“en aquellos casos en los que el ordenamiento 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”*.¹¹

¹⁰ Vd. Sentencia 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6º.

¹¹ STS de 22 marzo 2012 (FJ.1º), que refleja la doctrina al respecto ya asentada en la jurisprudencia. Vd. Vgr. STS de 15 de julio de 2002, FJ. 7º.

Para empezar, queremos distinguir entre las economías de opción otorgadas expresamente por el ordenamiento, es decir, “ofrecidas” por la norma, y las llamadas “opciones fiscales”.

Simón Mataix denomina las opciones fiscales como la facultad de elección que la norma tributaria reconoce expresamente al obligado, mediante la cual puede influir en el diseño de su propio régimen tributario.¹² Lo que las caracteriza sería que en las mismas el ordenamiento ofrece al obligado tributario la facultad de acogerse a diversos escenarios jurídicos que configuran su singular régimen fiscal. Los desencadenantes de las opciones fiscales serán, por tanto, circunstancias “puramente tributarias”.¹³

Por el contrario, en las economías de opción, lo determinante sería la existencia de diversos formatos económicos que arrojan similares resultados pero reciben distinto trato fiscal.¹⁴ En algunas ocasiones nos podemos encontrar con “ofertas” explícitas, en las cuales el ordenamiento propone dos fórmulas fiscales –por ejemplo, deducción o diferimiento–, para que el particular elija una. Precisamente, por tratarse de supuestos en los que se ofrecen “fórmulas fiscales” diferentes, este tipo de “economías de opción” se pueden confundir con la posibilidad de elegir una u otra situación o régimen tributario, lo que constituye la esencia de las opciones fiscales.

Por otro lado, se admite que una vez que el sujeto queda sometido a ley fiscal con todas sus consecuencias, ésta le permite un cierto margen de disponibilidad. De esta forma, resulta evidente que el concepto de “economía de opción”, como expresión de las posibilidades lícitas de planificación fiscal que hay que reconocer al contribuyente, no puede limitarse a las situaciones en que la norma, de modo manifiesto, propone dos fórmulas tributarias distintas. Autores como Prada Larrea, admiten la definición de

¹² Vd. su tesis doctoral Simón Mataix, M. (1998), *Las opciones tributarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Madrid, Universidad Complutense, p.492. (Citada por García Novoa, C. (2004), *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid. Marcial Pons, p. 109).

¹³ En nuestro ordenamiento podemos encontrar diferentes ejemplos, como la opción entre estimación directa/estimación objetiva; criterio de devengo/criterio de caja, etc.

¹⁴ Para la STSJ de La Rioja, de 27 de octubre de 2001–que se pronuncia con ocasión de la fiscalidad en los bonos austriacos–, el particular se encuentra ante un caso de economía de opción, porque se le permite elegir entre las posibilidades que le ofrecía la normativa fiscal vigente en el momento en que realizaba las operaciones, y opta razonablemente por la que representa menor carga.

“economías de opción” como aquellas que abarcan “alternativas o posibilidades no explícitamente definidas por la Ley”.¹⁵

También podríamos hablar de las “economías de opción implícitas”, que consisten en una ausencia de tipificación como hecho imponible de determinadas manifestaciones de riqueza o capacidad económica –lo que se denomina como *fiscally free areas* en la terminología anglosajona–.¹⁶ La posibilidad del contribuyente de situarse en esa zona en la que la susceptibilidad de gravamen aún no ha sido contemplada por el legislador, podemos resaltarlo como un ejemplo más de “economía de opción”.

El legislador deberá tipificar ese hecho imponible, delimitando su perímetro con las técnicas propias de este sector del ordenamiento jurídico, a fin de evitar que el contribuyente pueda sortear los obstáculos de la ley eligiendo los últimos reductos de negocios jurídicos no contemplados.¹⁷ Sin embargo, si no lo hace así y queda algún hecho sin tipificar, estaríamos ante lo que se suele llamar “vacíos legales conscientes”, que provocarían otra economía de opción implícita.

Sin embargo, conviene señalar una evidencia: no toda actividad de los particulares destinada a ahorrar impuestos puede considerarse economía de opción.¹⁸ Existe un tipo de planificación fiscal, caracterizada por tener como único motivo económico válido la persecución de un ahorro fiscal, y por presentar cierto grado de artificiosidad. Sería lo que en este trabajo hemos denominado “planificación fiscal agresiva”, de dudosa legitimidad y especial virulencia en la última década, quizá como resultado de una coyuntura de crisis económica. Las empresas, que sufrían sobre sus resultados las consecuencias de una reducción general del consumo, han tratado de complementar sus beneficios a costa de las Haciendas Públicas de los países donde situaban sus mercados.

¹⁵ Vd. Prada Larrea, J. (1996) “Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual”, *Impuestos*, 1, pp. 495-502.

¹⁶ Este concepto podría traducirse como “áreas fiscalmente libres”.

¹⁷ A veces el legislador recurre a completar la definición genérica del hecho imponible con la adición de un elenco de supuestos específicos, que se incluirían en la misma. Otras veces recurrirá a cláusulas antiabuso *ad hoc*.

¹⁸ Lo que vendría a reconocer el TC en su sentencia 46/2000, de 17 de febrero, ya mencionada, aunque incurriendo en una contradicción terminológica, cuando menciona lo que denomina “economías de opción indeseadas” (FJ 6º).

De ahí que éstos últimos reaccionaran para intentar poner freno a esta disfunción, con la ayuda de los principales organismos internacionales. El impacto de estas prácticas sobre unos presupuestos sujetos al efecto de los estabilizadores automáticos y las exigencias de estabilidad presupuestaria, no podía tener otra respuesta que la articulación de medidas coordinadas contra esta forma de elusión o abuso, eufemísticamente denominada “planificación fiscal agresiva”.

2.3. DELIMITACIÓN ENTRE ECONOMÍA DE OPCIÓN Y ELUSIÓN FISCAL

La elusión fiscal comienza justo en el límite donde acaba la economía de opción, de manera que, al basarse esta última en las oportunidades procedentes de la libertad de configuración empresarial, será necesario, en palabras de la AN, *“impedir que esa libertad universal consiga, verdaderamente, deformar la aplicación apropiada y natural de las normas fiscales”*.¹⁹

No obstante, esta labor de delimitación no es sencilla, y la misma depende también de los márgenes establecidos en cada una de las legislaciones tributarias al interpretar y llevar a cabo sus propias normas fiscales. En el momento de realizar esta diferenciación nos encontramos con que los criterios a utilizar son diversos, heterogéneos y poco claros. De este modo, y partiendo de esta dificultad, creemos que cualquier intento en este sentido debe tener en cuenta una serie de puntualizaciones:

- a) Dos factores relacionados entre sí, la actividad o actitud del particular frente a la realización del hecho imponible, el abuso, el fraude, etc., y el ordenamiento, que decide si debe tributar, o no, un hecho imponible concreto. Estos factores tienen un alto nivel de interdependencia, de forma que, por una parte, el sujeto se comporta de una manera determinada dependiendo del ordenamiento, y por otra parte, este ordenamiento se va adaptando mediante resoluciones que buscan erradicar la evasión. En los casos de ausencia de gravamen, esta no será únicamente resultado de la estructura de la legislación, por no haber pronosticado una determinada actuación como suceso imponible, sino que el

¹⁹ Vd. SAN de 5 de marzo de 1997.

particular será también causante por sus actos, habiendo buscado estructuras inusuales en las que el ordenamiento no hubiera reparado.²⁰

- b) Cuando el contribuyente realiza una determinada actuación, lo hace en el “plano negocial”, es decir, al amparo del Derecho Privado y de los principios de libertad de autonomía privada y libertad negocial. De esta manera, la legislación tributaria queda relevada a un segundo plano. Será el legislador quien decida los hechos imponible que serán tipificados, y de qué forma lo hará. De igual manera, podrá también fijar una definición fiscal para ese hecho imponible, sin apenas tener en cuenta al ordenamiento privado.²¹ Sin embargo, el suceso imponible contiene una “significación fáctica” a efectos tributarios, aunque solamente será real para la legislación tributaria en la medida en que lo sea también para el Derecho Privado.
- c) Es la Administración tributaria la que tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal que impone una determinada tributación a un hecho significativo jurídicamente, de calificar el suceso realmente ejecutado, y de realizar una interpretación propia de la norma para tratar de adivinar el sentido que el legislador ha intentado transmitir al acto tipificado, y deducir, de esta forma, si la acción calificada tiene relación con este hecho.

A partir de estas premisas, mencionaremos cuáles pueden ser los puntos clave a la hora de proponer una diferenciación entre elusión y economía de opción.

1. Hecho no gravado:

Para esta delimitación, deberemos empezar hablando por la realización de hechos no tipificados por el legislador, que no generan la obligación del pago

²⁰ Siempre habrá algunos contribuyentes que encuentren caminos en los que el legislador no haya podido pensar, pero que, de haber reparado en ellos, los habría gravado necesariamente.

²¹ Posibilidad claramente admitida por el TC en sus sentencias 45/1989, de 20 de febrero, 146/1994, de 9 de mayo, y 214/1994, de 14 de julio.

de un tributo.²² La búsqueda de estos “agujeros” por parte de los contribuyentes conlleva la creación de diferentes negocios atípicos, algunos de los cuales no están previstos como hechos impositivos.²³ Lo que cabe plantearse es si, no tipificar un determinado negocio o acto jurídico, como hecho imponible, determinaría la existencia de una economía de opción o, por el contrario, de un caso de evasión fiscal. Recordemos que el ordenamiento tributario es un régimen consistente en el establecimiento de obligaciones fiscales, regentado por la regla de tipicidad, por lo que se podría suponer que los citados agujeros o lagunas son aceptados por el gobernador.

Según García Novoa, *«este “principio general” sólo podría extenderse a aquellos casos en que el “no gravamen” pueda equipararse a una implícita voluntad del legislador de establecer una “no sujeción”, casos que no serían sólo las situaciones más evidentes, en las cuales el no gravamen se desprende de un razonamiento a sensu contrario a tenor del sentido de la norma.²⁴ Sino también aquellos otros casos en que ese “no gravamen” no resulta tan palmario, pero se desprende de una forma de interpretar la ley que regula el suceso imponible».*²⁵ En ambos casos nos encontraríamos ante “silencios con sentido propio”.²⁶

²² Aunque limitar la elusión o el ahorro fiscal a esta situación sea un procedimiento excesivamente simplista.

²³ Aunque el ahorro fiscal, sea economía de opción o sea elusión, pueda lograrse no sólo intentando no pagar el tributo, sino acogiéndose a fórmulas fiscales menos gravosas, bien realizando negocios gravados de manera más liviana que aquellos otros que corresponderían al fin económico perseguido, bien aprovechando exenciones o gastos deducibles, e, incluso, recurriendo a la legislación más beneficiosa de otros Estados, a través de la llamada “planificación fiscal internacional”.

²⁴ Por ejemplo, el no gravamen de la titularidad de bicicletas, en un impuesto como el IVTM, que grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica.

²⁵ En este caso, un ejemplo sería cuando el artículo 33.2 del TR de la Ley reguladora del ITPAJD establece el gravamen en AJD de los “documentos que realicen la función de giro” mediante endoso. Es patente que ha querido dejar fuera los documentos al portador transmisibles mediante “giro manual”. García Novoa, C. (2004), *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid. Marcial Pons, p. 127.

²⁶ La legislación no expone expresamente que no estén sujetas la propiedad de una bicicleta o la función de giro manual al emitir un pagaré al portador, ya que lo manifiesta indirectamente al declarar que sólo

Pero junto con estos silencios legislativos, podríamos hablar de otros que son “defecto de ley”, y que pueden calificarse como “defectos de técnica legislativa”,²⁷ los cuales pueden ser producto de una descripción pormenorizada y exhaustiva de los hechos tipificados.²⁸

Los contribuyentes pueden ampararse en estos vacíos de la ley “adaptando” a los mismos su actividad económica.²⁹ Vamos a estudiar ahora en qué pueden consistir estas adaptaciones para, de esta manera, determinar si nos hallamos ante una economía de opción o ante una elusión fiscal.

2. Realización válida, real y lícita del acto no tipificado:

Los particulares pueden optar por realizar los hechos anteriores, aprovechando esas lagunas, para obtener una ventaja fiscal.³⁰ Puede que estos lo realicen realmente, es decir, un contrato válido con causa lícita, ya sea “típica”, si el negocio no tipificado es un negocio gravado en la legislación, o “genérica”, si el particular acude a un contrato atípico no expresamente previsto en el ordenamiento.³¹ En estos supuestos, si el negocio se ha elegido por motivos fiscales, no podríamos tacharlo de elusivo, ya que se trataría de una economía de opción.

Esta afirmación es perfectamente válida cuando la ausencia de gravamen se deba a un “silencio negativo con sentido propio”, aunque resulta más dudosa de calificar en relación con un ahorro fiscal proveniente de un “defecto de ley”.

estarán tipificadas la propiedad de automóviles de tracción mecánica o el hecho de emitir pagarés de giro cambiario.

²⁷ La doctrina alemana los denomina “lagunas inconscientes”, entendiendo por tales aquellas lagunas que pueden provocar resultados fuera de la ordenación o contrarios a la finalidad legal de cada norma fiscal, o, lo que es lo mismo, soluciones contrarias a los principios esenciales del ordenamiento.

²⁸ Véase, como ejemplo, la relación de “rendimientos del trabajo” del art. 16 del TRLIRPF.

²⁹ Tal y como señalan diversos autores en la doctrina alemana, un ordenamiento que, por sus deficiencias técnicas, permita la obtención de fines económicos evitando la carga fiscal, estaría facilitando la “imposición sobre los tontos”.

³⁰ Como consecuencia de esta ausencia de tipificación, no surgirá la obligación tributaria.

³¹ A esta causa genérica se refiere el art. 1274 del CC.

Aun así, en nuestra opinión, mientras el negocio se realice de forma lícita, no se podrá negar que nos encontremos ante una economía de opción. Los problemas de técnica jurídica son responsabilidad del legislador y no deben perjudicar a los negocios legales. Si esto no fuera así, la Administración estaría remediando los “descuidos” del gobernador e irrumpiendo en un perímetro de actuación que no le corresponde.³² Tampoco se pueden cubrir estas carencias legislativas sobreentendiendo la existencia de una “cláusula antielusiva” que no ha sido realmente aprobada.³³

Si estas operaciones de aprovechamiento de los defectos del sistema fiscal se hacen habituales, no pueden someterse al tributo si no es por reforma de la ley, puesto que lo que no puede pretender evitar la Administración es que los contribuyentes, conocedores de las conductas del gobernador, diseñen sistemas que consigan un tratamiento menos perjudicial para sus intereses, respetando siempre la legislación vigente.

A nuestro juicio, en estos casos nos hallamos ante economías de opción, lo que supone que estas operaciones de aprovechamiento de supuestos nos gravados por el ordenamiento no pueden ser calificadas como operaciones de elusión, sino como “ahorro lícito” de impuestos a través de la realización de actos que la ley, o bien prevé, o bien no rechaza.

³² Así lo señala la SAN de 1 de julio de 1999, al referirse respecto a los seguros de “prima única”, a la existencia de una auténtica laguna legal, que si en algún momento fue utilizada con fines evasivos de la obligación de contribuir, se debió más bien a la existencia de un vacío legal que a la comisión de una infracción del ordenamiento. Tal posibilidad —como afirma el tribunal— sólo podría frenarse mediante la prohibición expresa de esas prácticas, incluida en una ley formal y a través de una resolución administrativa (Vd. FJ. 4º).

³³ Así lo hizo saber el TEAC en la Resolución de 20 de octubre de 1992, pronunciándose respecto a la imposibilidad de que la Hacienda española gravase en España a una sociedad residente en Holanda que contrató las actuaciones musicales de los *Rolling Stone*. El Convenio de Doble Imposición con Holanda no contenía una cláusula similar a la prevista en el art. 17.2 del Modelo de Convenio OCDE y no correspondía a la Administración subsanar este “olvido”, por lo que no resulta admisible la aplicación de la cláusula antielusión del art. 17.2 del Modelo de Convenio OCDE por vía de interpretación administrativa (Vd. Considerando 6º).

3. Búsqueda del acto no tipificado mediante negocios anómalos:

Caso contrario es aquel en el que el particular acude a fórmulas negociales “no queridas por el legislador”, en las que cabría incluir, siguiendo a De Castro, el negocio fiduciario, el negocio indirecto, el negocio simulado y el negocio en fraude de ley. Estas fórmulas negociales pueden resumirse en los llamados “negocios jurídicos anómalos”. Se trata de circunstancias en las cuales el negocio no tipificado resulta ser una alteración de otro negocio, probablemente tipificado, con la intención de esquivar su reglamentación natural.³⁴ A este tema dedicamos, a continuación, debido a su magnitud, un apartado propio.

2.4. TÉCNICAS EMPLEADAS EN LOS NEGOCIOS JURÍDICOS ANÓMALOS

2.4.1. NEGOCIO INDIRECTO

Cuando el acto o hecho no gravado se persigue a través de un negocio indirecto, nos encontramos ante un negocio real, es decir, querido por las partes,³⁵ pero a través del cual se pretenden alcanzar unos efectos que no son inherentes o apropiados a la causa del negocio o a su razón típica de ser, o lo que es lo mismo, se pretenden conseguir unos fines que normalmente se obtienen con otro negocio, lo que supone una deformación de la causa.³⁶

A nuestro modo de ver, resulta evidente que, cuando el supuesto negocio indirecto sea un negocio con causa real y válida, y al que las partes acuden simplemente porque el negocio típico no puede abarcar los motivos que se pretenden lograr, la Administración tributaria debe aceptar tales negocios aunque la búsqueda de esos fines económicos se guíe por motivos de ahorro fiscal.

³⁴ Vd. De Castro, *El negocio jurídico*, pp. 333 y ss.

³⁵ Así, la SAN de 3 de octubre de 1997, afirma es requisito para declarar la existencia de un negocio jurídico indirecto, que “*el negocio creado externamente por las partes (negocio jurídico instrumental o medial), sea querido por aquéllas como medio para celebrar otro negocio jurídico distinto (o negocio realmente querido)*” (Vd. FJ. 6º).

³⁶ Vd. De Castro, *El negocio jurídico*, p. 446 y ss.

Si por el contrario, el negocio indirecto resultase ser un contrato simulado o con causa falsa, la solución no podrá ser la misma. Cuando a través del negocio indirecto se lleve a cabo un negocio con causa falsa,³⁷ desde el punto de vista civil podría determinarse la eventual nulidad del mismo (art. 1275 CC), lo que supondrá la inexistencia del acto gravado, y por tanto, dado el carácter fáctico del hecho imponible, la imposibilidad de exigir el tributo por inexistencia del hecho tipificado.³⁸

Si la intención de las partes fuera eludir el tributo a través del negocio indirecto, esto podría ser un fraude de ley tributaria. El negocio indirecto podía ser instrumento del fraude de ley aunque no exista entre uno y otro una relación “natural” de instrumentalidad. Tampoco se puede presumir que exista siempre esta relación, ya que conllevaría una importante limitación a la autonomía de los particulares.

Por otra parte, si se lleva a cabo esa confrontación del negocio indirecto con su causa típica, y se aprecia la inexistencia de causa, ello impondría intentar averiguar la causa que realmente está presente en el negocio realizado, y, por tanto, detectar la existencia de un negocio simulado. Por lo que, en la mayoría de los casos en que pudiéramos hablar de un negocio indirecto como vía de elusión, y no como economía de opción, estaríamos realmente ante supuestos de abuso o simulación.

Estas afirmaciones contrastan, sin embargo, con la sorprendente frecuencia con la que la Administración tributaria española ha acudido al expediente del negocio indirecto para atacar determinadas operaciones de los particulares que resultaban ventajosas desde el punto de vista fiscal. El TEAC sentaría una doctrina significativa al señalar que en el negocio indirecto se hace explícita la causa contractual, ocultándose los motivos de su celebración, que remiten a la ventaja económica del negocio elegido. Se elige la modalidad contractual pero no por su causa típica, sino para ponerlo al servicio de otros intereses económicos.³⁹

³⁷ Porque el mismo no sea real ni querido, o porque, siéndolo, se está haciendo referencia a una causa que no es verdadera. Este último supuesto será el más habitual en la práctica.

³⁸ Como consecuencia de la misma, la Administración tendrá que calificar los hechos, y el negocio jurídico lo es si tenemos en cuenta la señalada significación fáctica del hecho imponible (Vd. art. 13 LGT).

³⁹ Vd. los Considerandos 5º y 6º de la Res. TEAC de 9 de marzo de 1994.

Algunos ejemplos en los que se acudió a la teoría del negocio indirecto fueron: el lease-back, que consiste en una venta de activos empresariales por una empresa a una entidad financiera a precio que supera el valor de mercado, y subsiguiente firma con la entidad compradora de un contrato de arrendamiento financiero para volver a adquirir esos mismos activos. Con esto se pretende que la ganancia patrimonial generada no tribute,⁴⁰ y al mismo tiempo practicar la deducción de las cantidades satisfechas a la arrendadora en concepto de recuperación del coste del bien y coste financiero. Y por otra parte, un supuesto de “lavado” de los incrementos patrimoniales mediante disolución de las sociedades transparentes que previamente los habían obtenido y su compensación con el coste de titularidad de la cartera, incrementado con la imputación de la base imponible en transparencia.

Sin embargo, la reforma de la LGT por Ley 25/1995, cambiaría este *modus operandi*, influyendo definitivamente en la AN, quien progresivamente iba a abandonar el concepto de “negocio indirecto” para empezar a optar por la vía de la calificación.

En definitiva, cuando nos encontremos ante una figura de las calificadas tradicionalmente como negocio indirecto, hay que pensar que, o bien se trata de una economía de opción, o bien, como reconoce la LGT, de un conflicto en la aplicación de la ley tributaria o simulación.⁴¹

2.4.2. NEGOCIO FIDUCIARIO

La segunda posibilidad de detectar un supuesto de elusión a través de un negocio anómalo que excluya la regla general de la economía de opción, sería la búsqueda de un acto o negocio no gravado a través de lo que hemos caracterizado como “negocio fiduciario”.

El negocio fiduciario es un negocio real y no aparente, traslativo de dominio, con efectos frente a terceros y no disimulado. Ahora bien, en la práctica, este negocio suele

⁴⁰ Esto es debido a que existía la exención por reinversión, contemplada en el entonces vigente art.15.8 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre reguladora del IS.

⁴¹ En el caso de que el negocio indirecto carezca de causa verdadera, la Administración usará su “autonomía calificadora”, entenderá tal negocio como inexistente, y tendrá en cuenta la “causa del negocio simulado”.

utilizarse para obtener resultados que caen dentro del ámbito de otras figuras jurídicas, por lo que podría ser considerado como una modalidad de negocio indirecto que serviría como instrumento para el fraude de ley si su finalidad es obtener un resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él. También, el negocio fiduciario consiste habitualmente en un artificio que “carece de sentido propio”, lo que ha llevado a su reiterada identificación con el negocio simulado.⁴²

Un ejemplo de este tipo de negocio fiduciario sería el supuesto enjuiciado en la resolución del TEAR de Andalucía de 23 de junio de 1999,⁴³ el cual trataba de una venta de las acciones de una cervecera a una sociedad extranjera, pero en lugar de hacerlo a través de la formalización de una compraventa, la misma se llevaba a cabo mediante la concertación de una previa venta a plazos a una entidad financiera que actúa de intermediaria y que el mismo día las revende a la sociedad extranjera que deseaba adquirir las acciones. Este sería un ejemplo de *fiducia cum amico*, siendo la entidad financiera la fiduciaria.

La resolución del TEAR afirmó que la Administración debe aceptar la forma negocial aceptada por las partes, aunque la misma tenga una *causa fiduciae* que no se manifiesta externamente. O lo que es lo mismo, aunque el negocio concertado por las partes persiga un resultado práctico distinto del típico y ello se haga por motivos fiscales. Por lo que, en estos casos, el negocio fiduciario no será más que un supuesto de economía de opción.

Relativizada la importancia como vías elusorias del negocio indirecto y del negocio fiduciario, parece que los supuestos de elusión se centran en la simulación y en el llamado fraude de ley o abuso de las formas jurídicas, a los cuales vamos a referirnos a continuación.

⁴² Sobre el contenido y alcance de los negocios fiduciarios, en materia civil, Vd. STS de 6 abril 1987, FJ. 2º.

⁴³ El asunto terminó con la SAN de 19 mayo 2005. Nos remitimos al comentario de la misma en Fernández Pavés, M.J (2006) “La calificación jurídica de un conjunto de operaciones por venta de acciones y los negocios fiduciarios o indirectos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 11, (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

2.4.3. NEGOCIO SIMULADO

Para la doctrina clásica de derecho civil, la simulación se identifica con el negocio jurídico que “*tiene una apariencia contraria a la realidad, o porque no existe en absoluto, o porque es distinto de como aparece*”.⁴⁴ Se habla así de “simulación absoluta” o “simulación relativa”, que abarcaría los supuestos de la simulación referidos a la naturaleza del negocio jurídico, al objeto del contrato, el precio y la simulación subjetiva, realizada mediante tercero interpuesto.⁴⁵ Por tanto, en la simulación de los contratos existirá una contradicción de voluntades –lo que realmente desean las partes y lo que declaran– que determinan el nacimiento de un negocio aparente. Existiría, por tanto, una apariencia jurídica –simulada– encargada de ocultar la realidad perseguida por las partes –disimulada–. Para constatar su existencia es preciso detectar esa falta de correlación entre la voluntad interna y la declarada.

La simulación es una de las técnicas más frecuentes utilizadas para eludir la aplicación de la norma fiscal. La elusión se puede intentar utilizando tanto la llamada simulación absoluta como la relativa, aunque es más común ésta última, que se adapta con más naturalidad a la intención evasiva. El proceso sería el siguiente, primero se perfecciona un negocio simulado –realidad aparente–, que no tiene otra finalidad que ocultar la verdadera realidad –el negocio disimulado–. El pacto declarado por las partes –o sus efectos jurídicos– se elige por gozar de un trato fiscal más ventajoso que aquel que la ley depara al negocio disimulado. Con la simulación absoluta, en cambio, se genera una situación falsa o puramente aparente, un fingimiento que no se corresponde con suceso real alguno. Con ella no se oculta la realidad, para cubrirla con apariencias, sino que se crea una impostura. Y se recurre a ella para obtener otro tipo de ventajas fiscales.⁴⁶ En estos casos está acreditada la utilización de medios fraudulentos, o el uso

⁴⁴ Ferrara, F. (1961) *La simulación de los negocios jurídicos*, Madrid, EDERSA, p. 43.

⁴⁵ Ferrara, F., *La simulación de los negocios jurídicos*, pp. 261 y 262. Para De Castro, F., no toda interposición de personas es simulación, sino solo la ficticia, Vd. De Castro, *El negocio jurídico*, pp. 337 y 338.

⁴⁶ Así, para justificar gastos –por ejemplo, un contrato simulado de prestación de servicios que supusiera un gasto ficticio en el IS– u otras cuantías a deducir –simulación para justificar la deducción de cuotas de IVA que no se han soportado realmente–.

de persona interpuesta, que prueba la culpabilidad y califica la acción como infracción muy grave.⁴⁷

Tal y como establece el art. 16.1 de la LGT, “*en los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes*”. Esto es aplicable a la simulación relativa, ya que el negocio disimulado estará siendo realizado realmente, acudiendo así a la verdadera causa del contrato. Sin embargo, en la simulación absoluta se produce una inexistencia de causa, de forma que podría dar lugar a la nulidad si, tal y como dice el art. 1276 del CC, no se apreciase que el negocio está fundado “en otra verdadera y lícita”.

Será la Administración quien calificará los hechos y decidirá la norma apreciable, declarando, en su caso, la existencia de simulación, y realizando la liquidación conforme a su calificación previa, con independencia de la situación ficticia creada por las partes y el tratamiento fiscal que aquellas eligieran.⁴⁸

A pesar de la redacción literal del art. 16 de la LGT, la existencia de un “falseamiento del negocio” no determina la concurrencia de simulación exclusivamente cuando la misma recaiga sobre el hecho imponible, esto es, que lo simulado no tiene porqué ser siempre la existencia del acto o negocio, sino que también puede serlo el elemento subjetivo, temporal o territorial. Pensemos en la simulación de la fecha para aprovechar un régimen fiscal nuevo más beneficioso, o la simulación del punto de conexión de un tributo para forzar, por ejemplo, el pago del mismo en un municipio o comunidad autónoma donde los tipos son inferiores.

De todos estos supuestos, el que presenta mayores singularidades, y, por tanto, merece un tratamiento individualizado, es la llamada “simulación subjetiva”.

⁴⁷ Vd. art. 192.4 LGT.

⁴⁸ Art. 16.2 de la LGT, “*La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios*”.

2.4.3.1. Simulación subjetiva

Respecto a la simulación sobre los sujetos, podrían darse dos casos bien diferenciados: que las partes intervinientes se “inventen” unos sujetos inexistentes, ya sean personas físicas o jurídicas; o que se interponga una persona ajena en la relación con la finalidad de que otra, que debiera aparecer, no aparezca. Estaríamos en el supuesto del tercero interpuesto, que oculta al verdadero titular de la posición negocial. El negocio se perfecciona por acuerdo de dos partes, aunque una de ellas es el testamento del sujeto que pretende beneficiarse de sus efectos sin incurrir en coste fiscal.

Para que esta interposición se considere simulada, según Ferrara, no bastaría con el acuerdo entre el interponente y el testamento, además se precisaría el conocimiento del otro contratante del carácter fraudulento del negocio;⁴⁹ es decir, las tres partes deben ser conscientes de esta práctica. Este requisito se denomina *consilium simulationis*, entendido como voluntad de simular.

Con la simulación subjetiva, se crea una relación triangular, por la interposición de un tercero, como instrumento necesario para posibilitar a una parte –mediante ocultación, disimulo o ficción–, la disminución del gravamen exigible, incluso la exención de tributación.

A veces nos encontramos ante la interposición de una sociedad. En estos casos, no cabe asegurar que nos encontremos siempre frente a una simulación. Para algunos autores, la constitución de una sociedad excluye la falsedad ideológica. Una persona jurídica ya es una ficción del derecho, para existir válidamente solo se requiere cumplir con los requisitos formales de escritura pública e inscripción. Aunque la creación de una sociedad mercantil que carezca de objeto social, organización empresarial o suficiente capital social podría considerarse un indicio de simulación.

En esta línea se expresa también la jurisprudencia –TSJ de La Rioja, de 13 de julio de 2000–,⁵⁰ la cual niega que la mera interposición de sociedades para llevar a cabo operaciones consistentes en la venta a plazos a una sociedad de los propios vendedores, y posterior reventa de esta última al contado, pueda calificarse de simulación, añadiendo

⁴⁹ Ferrara, *La simulación de los negocios jurídicos*, p. 281.

⁵⁰ Vd. particularmente el FJ 7º, aunque todos revisten interés.

que se trata de una economía de opción, ya que “es una técnica frecuente la intermediación de sociedades en negocios con el fin de mitigar la fiscalidad de las personas físicas. Esta actitud contrasta con la doctrina del TEAC, que habitualmente acepta la concurrencia de simulación en los casos de empleo de sociedades interpuestas.

Frente a esta actuación de empleo de sociedades han venido surgiendo, desde tiempos atrás, medidas legislativas contrarias a la llamada “elusión fiscal mediante sociedades”. Naturalmente, no cabrá reacción alguna por parte de la Administración cuando nos hallemos ante operaciones de interposición de sociedades tipificadas o contempladas en la norma, y para las cuales ya se prevén determinadas consecuencias jurídicas, como sería el caso, por ejemplo, de la propia transparencia fiscal, de la interposición de sociedades en la satisfacción de derechos de imagen de artistas y deportistas profesionales, o la creación de una sociedad cuyo patrimonio está compuesto exclusivamente por un inmueble y por dinero en efectivo, y de la cual se venden las acciones o participaciones.

Por último, tampoco se aplicará el art. 16 de la LGT frente a la creación de sociedades “de enlace” para lograr que sujetos no amparados por el régimen de un Convenio de Doble Imposición puedan beneficiarse del mismo; en este caso se suele afirmar que nos encontraríamos ante un “abuso de convenio” –*treaty shopping*– que se combatirá a partir de las llamadas “cláusulas de limitación de beneficios” –*Limitation of Benefits, LOBS*– y otros instrumentos de Derecho Internacional tributario.

La polémica surge en relación con el uso de otras técnicas propias del Derecho Privado, para la lucha contra la interposición societaria. Nos referimos a la doctrina del “levantamiento del velo”. Con ella se pretende tener conocimiento de la identidad de los socios como vía de determinar si su constitución tuvo intención fraudulenta. Su empleo parece adecuado en los casos en que la Agencia tributaria no pretenda obviar la existencia de la sociedad, sino más bien acceder al entramado económico que oculta, en los supuestos de abusos en el uso de la forma societaria.

Esta técnica del “levantamiento del velo” ha sido definida por el TS como el mecanismo que pretende evitar supuestos de interposición en la constitución societaria,

sobre todo si eso implica elusión de sus responsabilidades fiscales. Recomendando, no obstante, acudir a esta técnica sólo en casos extremos y de forma subsidiaria.⁵¹

En cualquier caso, aunque es posible que la Administración acuda al levantamiento del velo para penetrar en la verdadera realidad subyacente, no podemos considerar que nos encontremos ante una autentica medida antielusiva. Esto es precisamente lo que significa su catalogación como técnica subsidiaria. Los supuestos en los que cabe apreciar la posibilidad de levantar el velo, son en realidad supuestos de simulación, o supuestos en los cuales sería aplicable el art. 15 LGT.

2.4.3.2. Simulación sobre el precio

Otro elemento respecto al cual se ha venido defendiendo que puede recaer la simulación es el precio o contraprestación. Esta simulación puede aparecer de distintas formas: declarando la existencia de un precio ficticio, o que –de existir– se simula con cuantía distinta, normalmente inferior al “normal de mercado”.

El primer caso se trataría de una simulación relativa, se simularía un negocio oneroso para disimular otro a título gratuito. En cambio, si se declara la existencia de un precio cierto, simulando la cuantía, estaremos igualmente ante la falsedad de la simulación, aunque esta falsedad en el precio solo pueda inducirse por indicios.

Es difícil de calificar el caso de la existencia de un precio real, y abonado, pero sensiblemente inferior a su valor de mercado. En este caso se podría descartar la existencia de simulación si se ha entregado el bien y abonado el importe de su precio simbólico, pues no existiría falsedad alguna. A esto hay que añadir que, en nuestro régimen civil del negocio jurídico, y según el TS, no es requisito esencial *“la existencia de exacta adecuación entre el elemento integrante del negocio y el verdadero valor de la cosa enajenada”*,⁵² además de que *“no basta la concurrencia de precio inferior al del valor de mercado para reputar el negocio simulado”*.⁵³

⁵¹ Vd. STS de 31 de octubre de 1996.

⁵² Vd. STS de 16 de septiembre de 1991.

⁵³ Vd. STS de 24 de febrero de 1993.

Ahora bien, hay que diferenciar entre precio simbólico y precio irrisorio. Una cosa es que no sea necesario un equilibrio en las prestaciones, y otra distinta, que cualquier precio significativamente discordante pueda considerarse contraprestación.

A nuestro juicio, en este último caso no se está simulando el precio, sino el negocio a través de un precio o contraprestación, que, por su cuantía o valor tan sumamente nimio, no es ni siquiera “precio”, lo que permitiría deducir la concurrencia de un tipo negocial lucrativo. Cuestión distinta será aquella en la que no existe simulación negocial a través de un precio simbólico, sino discordancia del precio con el que es normal en el mercado, pero sin que podamos llegar a calificarlo de precio irrisorio.

Lo difícil en este punto sería trazar una delimitación objetiva para diferenciar cuándo nos hallamos ante una discrepancia en el precio, y cuándo ante un precio insignificante, irrisorio o simbólico, tratándose de una cuestión a resolver “caso por caso”.

El uso de negocios simulados, en los términos anteriormente expuestos, será así el ejemplo más claro de elusión tributaria, en la medida en que la falsedad inherente a la simulación excluye que la búsqueda de una ventaja fiscal a través de la misma pueda ser considerada un supuesto de economía de opción. Por tanto, cuanto más falsedad contenga un negocio simulado, más se alejará de la economía de opción para acercarse a la elusión fiscal.

La simulación es, en esencia, una construcción artificiosa de una apariencia “destinada a ocultar la realidad que le contradice”.

2.4.4. FRAUDE DE LEY Y ABUSO DE LAS FORMAS JURÍDICAS

Para comenzar este apartado, utilizaremos la definición que ofrece el Código Civil en su artículo 6.4, sobre el ya mencionado fraude de ley, el cual dispone que *“los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”*.⁵⁴

⁵⁴ También, el artículo 12.4 del CC, establece que *“se considerará como fraude de ley la utilización de una norma de conflicto con el fin de eludir la ley imperativa española”*.

De esta definición podemos extraer fácilmente tres notas distintivas: la obtención de un “resultado prohibido por el ordenamiento o contrario a él”, que ese resultado se logre “al amparo del texto” de una norma,⁵⁵ y, por último, que este modo de actuar del particular tenga como consecuencia “la aplicación de la norma defraudada”.

a) Búsqueda de un “resultado prohibido”:

Así, en primer lugar, para encontrarnos ante un supuesto de fraude de ley, resulta imprescindible que se persiga un resultado prohibido o contrario al ordenamiento, y que ese resultado prohibido se busque eludiendo una norma “susceptible de ser transgredida”, esto es, una norma que establezca una prohibición o mandato. El fraude de ley incluirá, por tanto, una norma defraudada, que habrá de ser una norma imperativa, es decir, aquellas que prohíben una determinada conducta.⁵⁶

Estas normas de conducta que imponen mandatos u obligaciones son normas que establecen la obligación de obrar de cierta manera para conseguir un determinado fin u objetivo, prohibiendo al mismo tiempo, expresa o implícitamente, toda conducta diferente a la impuesta. En estas normas es posible localizar un “resultado prohibido”, que será el resultado típico que se deriva de las conductas excluidas y las ventajas que de las mismas pueden desprenderse a favor del particular.

Por ejemplo, una norma que prohíba que se compren determinados bienes tendrá como “resultado prohibido” no sólo comprar, sino llegar a ser propietario, y en última instancia, todos aquellos resultados que se encuentren ligados a la consecuencia de su propiedad.

Conviene señalar, además, que el resultado prohibido, es decir, contrario al mandato u obligación, debe perseguirse a través del acto o negocio en fraude de ley. Por tanto, el mandato o la obligación deben ya existir cuando el acto, hecho o negocio se realiza, y ello porque tal acto o negocio se formula, precisamente, con el propósito de eludir el mandato.

⁵⁵ Esta segunda nota distintiva se referiría a la “norma de cobertura”.

⁵⁶ No toda la doctrina está de acuerdo en que en la figura del fraude tenga que concurrir necesariamente una “ley defraudada”, sino que basta la utilización fraudulenta de la norma de cobertura.

b) Existencia de una norma de cobertura:

En el fraude de ley, el resultado prohibido o ilegal no se obtiene por las vías ordinarias que cabría esperar, esto es, la violación directa de la norma, sino que se recurre a una “violación indirecta”, que consistirá en buscar un resultado contrario a una ley, equivalente al que se consigue con su incumplimiento, pero buscarlo realizando un comportamiento distinto al previsto en la norma imperativa. Se trata por tanto de buscar ese objetivo “al amparo de otra norma” que contempla una conducta distinta a la prohibida u obligada por la ley que se intenta eludir.

Sin embargo, el amparo que se busca en otra norma será un amparo “aparente”, puesto que se persigue con la finalidad de obtener una finalidad distinta a la que es propia de esa norma. Si la norma a la que se acoge el particular protegiese realmente el fin querido por el sujeto, *“no estaríamos ante un fraude de ley, sino ante un conflicto que habría de solucionarse aplicando los criterios que rigen para esta cuestión”*.⁵⁷

Por tanto, esa cobertura aparente constituye la esencia del fraude de ley, y a la vez genera una situación próxima al conflicto de normas en la cual se hace preciso restaurar la vigencia de un orden jurídico imperativo perturbado en el marco de una normativa gobernada por reglas de autonomía de la voluntad.

El fraude de ley, finalmente, se soluciona resolviendo este conflicto, o, como dice el art. 6.4 del CC, no impidiendo *“la debida aplicación de la norma que se ha tratado de eludir”*.

c) Aplicación de la norma que se ha tratado de eludir:

La reacción del ordenamiento ante el fraude de ley no puede ser otra que desconocer ese acto, ratificando la imperatividad de la disposición violada con la consecuencia de su incumplimiento ineludible.

En esta misma línea de irrelevancia del acto o negocio concluido en fraude de ley, el art. 6.4 del CC prevé la posibilidad de la “debida” aplicación de la norma pretendidamente defraudada. A lo que se está enfrentando este precepto es, como se dijo, a un conflicto de normas entre una norma dispositiva –la de cobertura– y una

⁵⁷ De Castro, *El negocio jurídico*, pp. 230 y ss.

norma imperativa –la defraudada– que se resuelve restableciendo la observancia de ésta, y, por tanto, tratando al acto fraudulento, en los términos que el particular lo ha planteado, como un acto inexistente.

La gran cuestión a determinar, sería delimitar cuándo la búsqueda de un resultado económico a través de hechos o negocios inadecuados es “abuso de las formas”,⁵⁸ y cuándo una simple economía de opción. La clave radica en el significado que debe darse a la necesaria correspondencia entre la forma jurídica elegida y el fin económico perseguido, con motivo de averiguar cuándo se produce inadecuación de la forma con el fin económico.

2.5. CAUSAS Y CONSECUENCIAS DE ESTAS PRÁCTICAS

Como ya se ha comentado anteriormente, la planificación fiscal ha experimentado un gran crecimiento durante estas últimas décadas, pasando de ser una simple labor más de las empresas, consistente en satisfacer sus obligaciones fiscales, a convertirse en una pieza fundamental en la competitividad de cada negocio.

En este apartado, procedemos a hablar de las principales causas que han contribuido en este crecimiento tan pronunciado en el uso de estas prácticas.

Para empezar, hemos de tomar en cuenta algunos factores coyunturales significativos tales como la globalización, la liberación y la crisis económica. El proceso de globalización consiste en una progresiva integración de las economías de cada país, en la esfera internacional, provocando así una mayor dependencia de los Estados con el mercado externo, quedando la política interna relevada a un segundo plano. Esta globalización tiene efectos también en el ámbito fiscal, produciéndose una debilitación de la soberanía de los Estados.

La creciente interconexión entre las economías nacionales ha provocado, en parte, la dispersión y deslocalización de las empresas en diferentes países, lo cual supone una dificultad a la hora de identificar de forma precisa, por ejemplo, el origen de las rentas producidas o su lugar de obtención. Este proceso, junto con las nuevas fórmulas de

⁵⁸ Entendiendo por este concepto la utilización abusiva del ordenamiento por el particular para conseguir sus objetivos económicos a través de formas o instituciones jurídicas que, objetivamente consideradas, no están al servicio de esos fines.

estrategia fiscal de las multinacionales, conlleva un entorpecimiento en el establecimiento de un sistema de gestión tributaria eficaz que haga frente a la elusión fiscal.

Además, este problema se ha visto agravado por otro factor con el que convivimos actualmente, la crisis económica. Por un lado, las empresas buscan las mejores fórmulas que optimicen su cuenta de resultados; por otro, los países perjudicados sufren mayores pérdidas derivadas de esta elusión fiscal, en un contexto donde no están en disposición de permitirse tal merma en sus ingresos.

Por otra parte, al entrar en contacto diferentes regímenes de tributación societaria a nivel internacional, surge, para las empresas multinacionales, una oportunidad de optimizar al máximo su contribución fiscal mediante la explotación de las deficiencias de cohesión entre dichos regímenes. Esta disparidad internacional, es decir, la falta de armonización en la imposición directa de sociedades, es, para nosotros, la clave del origen de la planificación fiscal agresiva internacional.⁵⁹

Por lo tanto, el problema proviene también de una falta de coherencia entre la realidad económica y empresarial, y los ordenamientos jurídico-tributarios actuales. Mientras las empresas se esfuerzan por adaptarse a la globalización, impulsando su dimensión transfronteriza, los ordenamientos fiscales nacionales siguen estando divididos y sin ponerse de acuerdo.

Respecto al mencionado tema de la planificación fiscal como elemento indispensable en la estrategia de las empresas multinacionales, podríamos comentar que este desarrollo se ha producido paralelamente a un cambio de rol en los departamentos fiscales de las grandes corporaciones. Al principio, estos departamentos tenían la simple función de la gestión del gasto fiscal de la compañía, el cual era considerado como “un gasto más”. Sin embargo, en la actualidad, estos departamentos se posicionan como una pieza esencial en la cadena de valor de las empresas, buscando constantemente esa creación de valor. Su labor consiste en elaborar complejas estrategias con motivo de optimizar el pago de impuestos, concibiendo esta función como una oportunidad donde obtener una mayor ventaja competitiva.

⁵⁹ Podríamos citar como ejemplo la imposibilidad legal de compensación de pérdidas transfronterizas, que hace que las empresas recurran a artificios jurídicos para lograr la compensación deseada.

En resumidas cuentas, la planificación fiscal agresiva se ha visto estimulada, en gran parte, por los factores anteriormente comentados. Por un lado, la fuerte competencia internacional, provocada por la globalización y liberalización económica, obliga a las empresas a buscar ventajas que le ayuden a posicionarse preferencialmente. Por otro lado, las empresas se ven obligadas, a causa de la crisis económica, a buscar medios alternativos a su actividad principal para mejorar sus beneficios ante un contexto en el que los ingresos se han visto muy mermados. Finalmente, es necesario añadir que es el contexto legislativo el que permite que se haya llegado a esta situación.

Volviendo al marco legislativo, otra cuestión a debatir sería la presión fiscal a la que se encuentran sometidas las grandes empresas en algunas ocasiones. Hay que reconocer que las normas tributarias muy exigentes pueden generar comportamientos huidizos hacia otros sistemas menos onerosos.

En el IRPF, por ejemplo, la progresividad ha llegado a niveles que pueden ser tildados de excesivos, detractores de porcentajes de riqueza que superan el 30% de las bases imponibles de los contribuyentes y que éstos parecen no estar dispuestos a soportar. Además, hay que tener en cuenta que los citados contribuyentes también deben hacer frente a otra serie de impuestos, tasas, etc., lo que fácilmente conlleva desembolsar otro 20% de su renta. Sumando todos estos pagos llegamos a la escandalosa cifra del 50% de riqueza privada que va a parar al Estado, *“umbral que, como dijera el Tribunal Constitucional Alemán, conforma la zona gris oscura de la confiscatoriedad constitucionalmente prohibida por ilegítima, por vulneradora del derecho de propiedad privada”*.⁶⁰ Traspasar ese umbral supone dar al contribuyente motivos para huir de esta agresiva fiscalidad, y argumentos para tildar de legítimas sus maniobras evasivas.

Una vez enunciados los motivos que, en nuestra opinión, han contribuido significativamente a la expansión de la elusión fiscal, procedemos a explicar de forma breve las consecuencias que conllevan, tanto para los pequeños contribuyentes, como para los Estados, estas prácticas huidizas tan extendidas en la actualidad.

⁶⁰ Lago Montero, J.M. (2015) “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *Rev. Ars Iuris Salmanticensis*, 3, p. 58

Como ya hemos dicho antes, el contexto de crisis económica incentiva el uso, por parte de las grandes empresas, de la planificación fiscal agresiva. En esta difícil situación, los Estados necesitan minimizar el gasto e incrementar sus ingresos, y sin embargo, estos últimos se ven mermados a causa de la evasión, de manera que sus cuentas se ven perjudicadas doblemente.

Según la CCP, en cifras de 2014, el detrimento sufrido por los estados miembros de la UE, debido a la evasión, se calcula que supera el trillón de euros al año, lo cual representa un coste aproximado de 2000 euros anuales por cada ciudadano europeo, cifra superior a la suma de todos los presupuestos de sanidad de la UE.⁶¹

En consecuencia, los estados miembros se han visto forzados a incrementar la presión fiscal, razón que ha llevado a las grandes corporaciones a acentuar, aún más, sus mecanismos elusivos. Hablando coloquialmente, se trata de “la pescadilla que se muerde la cola”.

Igualmente, se ha observado que la evasión fiscal acentúa también las desigualdades que ha provocado la crisis económica. En este sentido, el CESE afirmó que *“la planificación fiscal agresiva, alimenta las crecientes dificultades provocadas por la crisis económica y los programas de austeridad, lo que supone un grave peligro para los Estados miembros en su esfuerzo por garantizar un funcionamiento eficaz de los sistemas fiscales a fin de asegurar la financiación de los servicios públicos, redistribuir el bienestar, luchar contra la pobreza y evitar la competencia fiscal entre los Estados miembros y terceros países”*.⁶²

Frente a estas circunstancias, algunos Estados se han aprovechado de la búsqueda, por parte de las grandes empresas, de los sistemas fiscales más beneficiosos, para implantar en su región una fiscalidad mucho menor a la de los demás países con motivo de atraer a estas multinacionales, traducándose esto en una mayor recaudación tributaria efectiva en su territorio, y finalmente, en el nacimiento de una competencia fiscal “perniciosa” entre los distintos países.

⁶¹ Véase http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm.

⁶² Dictamen del CESE 2013/C 198/05, DOUE C198, de 10 de julio de 2013.

La preocupación de la UE por esta situación tiene su origen en el miedo a que se repita en Europa un suceso similar al que se produjo en Estados Unidos durante la primera mitad de este siglo, conocido por *“race to the bottom”*, lo que conduciría irremediablemente a la quiebra del sistema tributario de todos los Estados, pues la cuantía recaudada no sería suficiente para hacer frente al sostenimiento del gasto público.

A todo esto hay que sumar también otro dato importante, la responsabilidad social empresarial. El hecho de que una empresa no sea socialmente responsable, no sólo implica consecuencias perjudiciales para los Estados, sino que también conforma una competencia desleal para las pequeñas y medianas empresas nacionales, y para los contribuyentes de dichos Estados, ya que para ellos, no existe realmente esa posibilidad de elusión fiscal, o simplemente, no quieren aprovecharla. Citando a Lago Montero, *“las rentas altas tienen fácil el camino de la evasión mediante estratagemas de planificación fiscal agresiva, por lo que son las rentas medias las que soportan todo el rigor de una progresividad excesiva”*.⁶³

Todo esto conlleva que, finalmente, se produzca una minoración en las partidas que los Estados deberían destinar al gasto público, y sobre todo, una distribución inequitativa de la carga fiscal. Como bien dijera el TC, *“lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar”*.⁶⁴ Es decir, que sean menos los contribuyentes no significa que se vaya a recaudar menos, sino que se va a cobrar más a cada uno.

En datos de la OCDE, las multinacionales soportan un tipo efectivo medio del 5% en el IS, mientras que las PYMES abonan un 30%. Un ejemplo sería el hecho de que, en 2012, los “siete gigantes de Internet”⁶⁵ tributaran en nuestro país algo más de un millón de euros en conjunto en concepto de IS, mientras que declaraban una cifra de negocios de casi 600 millones de euros.⁶⁶

⁶³ Lago Montero, “Planificación fiscal agresiva...”, p. 59.

⁶⁴ STC 110/1984, de 26 de noviembre.

⁶⁵ Los “siete gigantes de Internet” serían Apple, Google, Amazon, Facebook, eBay, Microsoft y Yahoo.

⁶⁶ Jiménez, M. (2014) “Los siete gigantes de Internet pagan en España solo un millón en impuestos”, *El País*, 18/01. (Disponible on line en: <http://economía.elpais.com>).

Finalmente, para terminar este apartado y dar paso al siguiente, aprovecharemos unas palabras de la CE: *“Teniendo en cuenta la magnitud del fenómeno, intensificar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal no es sólo una cuestión de ingresos, sino también de justicia”*.⁶⁷

⁶⁷ Vd. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países, Bruselas, 27 de junio de 2012 [COM (2012) 351 final].

3. SOLUCIONES AL PROBLEMA. LA LUCHA CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.

La crisis económica, ha planteado de nuevo, y con mayor fuerza, la exigencia de rescatar para el Estado, las desmesuradas cantidades que la planificación fiscal agresiva detrae, año tras año, de la Hacienda pública. Estas magnitudes de elusión fiscal alcanzan, según las estimaciones del Consejo de la UE, la sobrecogedora suma de un billón de euros de pérdidas recaudatorias en Europa cada año.

Las miradas se centran en el tipo de planificación fiscal internacional llevado a cabo, sobre todo, por las empresas multinacionales (a continuación, EMN).

No consiste solamente en que estas empresas puedan situar sus bases imponibles en determinados países con una fiscalidad menor, sino que, esta planificación globalizada suele verse beneficiada también por gran diversidad de elementos, como pueden ser: la creación de productos híbridos que posibilitan atribuir beneficios o pérdidas en los territorios tributarios que más les favorezcan, la expansión de los denominados *free riders*, más conocidos por "paraísos fiscales" y, significativa e irónicamente, por las propias políticas tributarias de los distintos Estados que, interesados en cautivar a las EMN, han establecido medidas tributarias que las favorezcan en gran medida.

De esta forma, ya sea por razones tecnológicas, económicas, o por legislaciones tributarias contradictorias, la presión fiscal que se efectúa sobre estas multinacionales se está viendo reducida considerablemente, a la misma vez que, por su parte, las oportunidades de elusión tributaria siguen creciendo de manera alarmante.

3.1. ACTUACIONES A NIVEL COMUNITARIO: RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012.

La Unión Europea ha implementado diferentes medidas, con idea de establecer una política común en contra de la planificación fiscal agresiva, intentando así, evitar que el uso de la política fiscal conlleve la erosión de las bases imponibles de los Estados miembros, lo cual provocaría a su vez distorsiones en el flujo de capitales. Estas normas

tienen la finalidad de evitar que los contribuyentes hagan uso de jurisdicciones con menores niveles de tributación y con un reducido intercambio de información.

En el contexto de estas medidas, apoyadas también por la actuación de la OCDE (Organismo para la Cooperación y el Desarrollo Económico), el día 6 de diciembre de 2012, la Comisión Europea adoptó un par de recomendaciones dirigidas, en primer lugar, a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación por parte de terceros países de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal y, en segundo lugar, a la lucha contra la planificación fiscal agresiva.

Estas recomendaciones no poseen carácter vinculante, por lo que simplemente permiten conocer el punto de vista de la Comisión respecto a la estrategia comunitaria en la lucha contra el fraude.

El objetivo de este apartado es analizar las recomendaciones propuestas por la Comisión Europea, revisando también algunos antecedentes históricos.

3.1.1. ANTECEDENTES DE LA COMISIÓN EN EL SENO DE LA UE.

Bajo nuestro punto de vista, para entender la evolución en el tiempo de la opinión de la Comisión en este aspecto, deberíamos tener en cuenta las siguientes comunicaciones emitidas por la misma, las cuales procedemos a explicar brevemente.

- **Comunicación de la Comisión relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, de 31 de mayo de 2006:**⁶⁸

La Comisión dispone que, aunque los sistemas tributarios estén regulados por los mismos Estados, es necesario establecer una serie de medidas dirigidas a garantizar el correcto funcionamiento de los mercados, resultando esencial en este aspecto, tanto en el ámbito de la tributación indirecta como directa, la lucha contra el fraude.

⁶⁸ COM (2006) 254 final.

Esta Comunicación, a pesar de que se dirige en especial a las decisiones que se deben tomar, en el ámbito del IVA, para luchar contra la elusión fiscal, “*resulta un antecedente claro del impulso de la Comisión respecto de las medidas necesarias para luchar contra el fraude fiscal*”.⁶⁹

- **Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países, de 10 de diciembre de 2007:**⁷⁰

En esta Comunicación, la Comisión revisa la legislación del Tribunal de Justicia de la UE respecto a algunos conceptos elusivos. Además, estima que las medidas llevadas a cabo por los Estados deben centrarse en los montajes fiscales artificiales, protegiendo siempre los derechos y libertades reconocidos en la Unión.

La Comisión insta a los Estados a que inspeccionen sus políticas nacionales, con motivo de crear un marco común para combatir el fraude tributario.

- **Comunicación de la Comisión sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal, de 28 de abril de 2009:**⁷¹

Los Ministros de Finanzas de la UE, reunidos en 2008 con motivo del Ecofin, establecieron una definición de la buena gobernanza: “la plasmación de los principios de transparencia, de intercambio de información y de competencia leal en materia tributaria”.

El Parlamento Europeo desaprobaba la conducta de los paraísos fiscales, y solicitaba a los Estados miembros la aprobación de disposiciones contra los mismos, junto a otras que fomentaran el intercambio de información.

⁶⁹ Jiménez Jiménez, C. y Moreno de Alborán, M. (2013) “Recomendaciones de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, relativas a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, y por otro lado, sobre planificación fiscal agresiva”, *La Ley*, 3162, p. 5. (Disponible *on line*: <http://0-laleydigital.laley.es>).

⁷⁰ COM (2007) 785 final.

⁷¹ COM (2009) 201 final.

- **Comunicación de la Comisión sobre “Fiscalidad y desarrollo: cooperación con los países en desarrollo para promover la buena gobernanza en asuntos fiscales”, de 21 de abril de 2010:**⁷²

Esta comunicación busca afianzar la ya citada buena gobernanza en los países en vías de desarrollo.

La Comisión admite que son las mismas jurisdicciones las que deben llevar a cabo las medidas de buena gobernanza, sin embargo, considera necesario, al mismo tiempo, ayudar a estos países en desarrollo a alcanzar este objetivo.

- **Comunicación sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países, de 27 de junio de 2012:**⁷³

El 2 de marzo de 2012, la Comisión recibió una petición, por parte del Consejo Europeo, para que desarrollaran fórmulas concretas que mejoraran la lucha contra la planificación fiscal agresiva.

Ante esto, la Comisión publicó esta comunicación en la que establece que la lucha contra el fraude y la evasión debe ejecutarse a tres alturas, a través de:

- i) La mejora de la recaudación de impuestos dentro de cada Estado miembro.
- ii) El aumento de la cooperación transfronteriza entre las distintas administraciones tributarias de los Estados miembros.
- iii) La fijación de una política clara y coherente con respecto a los terceros países.

⁷² COM (2010) 163 final.

⁷³ COM (2012) 351 final.

3.1.2. RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN DE 6 DE DICIEMBRE DE 2012.

3.1.2.1. Recomendación relativa a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación de las normas mínimas de buena gobernanza.

En dicha Recomendación,⁷⁴ la Comisión reconoce el poder fiscal de cada jurisdicción para decidir la tributación que crea conveniente, inclusive la instauración de un nivel de tributación nulo para individuos que cumplan ciertas condiciones. Por el contrario, la Comisión no acepta que estas políticas fiscales vayan unidas a faltas de transparencia con los países de residencia de los sujetos pasivos.

Con motivo de combatir los potenciales perjuicios consecuentes de las políticas fiscales “perniciosas” llevadas a cabo por determinadas legislaciones, la Comisión cree conveniente asentar una política común en la que se establezcan, por una parte, las medidas mínimas de gobernanza respecto, tanto del nivel de transparencia, como de las normas supuestamente perjudiciales, así como, por otra parte, las medidas positivas respecto de las jurisdicciones que decidan realizar las disposiciones fijadas con anterioridad; o medidas negativas para el caso de los estados que, sin embargo, no acaten dichas normas.

- Normas mínimas de gobernanza que deben ser cumplidas por los terceros países:

Las normas mínimas de gobernanza, tal como se ha explicado anteriormente, se dirigen a:

- i) El intercambio de información real entre los Estados miembros de la UE y los terceros países.
- ii) La eliminación, o limitación, de las normas fiscales que puedan ser consideradas perniciosas.

⁷⁴ Comunicación de la Comisión sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, Bruselas, 6 de diciembre de 2012 [COM (2012) 722 final]. Que marca un punto de inflexión en la política de la Unión sobre estas prácticas que han tenido continuidad, vd. vgr. Comunicación de la Comisión sobre un Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE, Bruselas, 28 de enero de 2016 [COM (2016) 23 final].

Respecto al compromiso del nivel de intercambio de información y la transparencia fiscal, la Comisión detalla, en el Anexo a la Recomendación, las medidas mínimas para estimar que ese tercer país ejecuta correctamente las normas mínimas de buena gobernanza en el contexto tributario. Por otro lado, la Comisión procede a describir las medidas consideradas como perniciosas a partir de las pautas establecidas en el Código.

En relación con lo expuesto, hay que tener en cuenta que la descripción de las normas de buena gobernanza establecidas en esta Recomendación, no conforma una novedad reglamentaria, sino que están relacionadas con disposiciones adoptadas anteriormente en el seno de la UE y de la OCDE. Sin embargo, la intención de la Comisión por establecer las mismas en un ámbito geográfico mayor, al igual que la fijación de las normas establecidas en caso de desobediencia, de las que hablaremos en el siguiente apartado, nos posibilitan tildar esta Recomendación como “un paso adelante” de la UE en la lucha contra el fraude global.

- Medidas negativas y positivas establecidas por la Recomendación para los terceros países que incumplan o no las normas de buena gobernanza:

La Recomendación fija, del mismo modo, normas restrictivas para los Estados que no acaten las pautas de buena gobernanza, al igual que medidas de “discriminación positiva” para los Estados que las realicen o se comprometan a llevarlas a cabo.

Respecto a las medidas negativas, hay que distinguir entre las de ámbito “reputacional”, consistentes en la inclusión de dichos países en las “listas negras” nacionales difundidas por los Estados miembros; y medidas más “activas”.

De esta manera, según la Comisión, cada Estado miembro deberá redactar un listado con los terceros países que no obedezcan las medidas de buena gobernanza. Por otro lado, también tendrán que poner en marcha actuaciones más “activas” con el objetivo de, en el caso de que exista algún convenio con alguno de los países que no cumplan las citadas normas, dirigido a esquivar la doble imposición; renegociarlo, suspenderlo o darlo por finalizado.

La UE, al igual que en recomendaciones previas, se compromete también a intensificar la cooperación y la ayuda a los países en vías de desarrollo que cumplan las medidas establecidas, relacionadas, en este caso, con la lucha contra el fraude fiscal.

3.1.2.2. Recomendación para la lucha contra la planificación fiscal.

En particular, la Comisión cree conveniente centrarse en los casos de doble no imposición procedentes de supuestos en los que el sujeto no se encuentra sometido a tributación, ni en el país en el que se ha recibido la renta, ni en la jurisdicción de residencia, debido, en ocasiones, a la división de la soberanía fiscal en los convenios para eludir la doble imposición o, a la legislación interna.

Resulta de gran importancia el pacto entre los países, ya que luchar cada uno de ellos de forma individual, no va orientado en muchas ocasiones a normas eficaces en el combate del fraude fiscal.

- Modificación de los convenios para evitar la doble imposición internacional:

Como primer avance para eludir la inexistencia de imposición en ambos países pactantes de un convenio, la Comisión aconseja a los Estados miembros que rectifiquen los convenios firmados con el objetivo de incorporar una cláusula genérica, a través de la cual, los mandatos de un convenio no conllevarán que la renta obtenida quede libre de impuestos en ambos estados.

De la misma forma, la Comisión sugiere a los Estados miembros que, en el supuesto de que se fijen exenciones a los rendimientos conseguidos por no residentes, dichas exenciones no puedan ser aplicadas, excepto que se acredite que la renta estará sujeta a tributación en la otra jurisdicción.

- Norma general antifraude:

Con el objetivo de combatir el fraude, la Comisión solicita a los Estados miembros a la incorporación en su legislación de una norma general antiabuso, que desconozca los efectos tributarios que se intentan conseguir a través de un mecanismo artificial creado con la idea esencial de evitar la imposición, y que va dirigido a una ventaja fiscal.

Al respecto, la Comisión propone un conjunto de pautas que, en su caso, deben ser aprovechados por los Estados miembros en la lucha contra el fraude, tales como que el dispositivo utilizado posibilite la aplicación de una deducción o la generación de bases imponibles.

Con base en lo anterior, los tres principios que deben coincidir para que, según la Comisión, una medida sea ignorada a efectos fiscales, serían:

- i) La artificialidad.
- ii) El objetivo de obtener elusión fiscal.
- iii) La existencia de una ventaja fiscal efectiva.

3.2. ACTUACIONES A NIVEL INTERNACIONAL: EL PLAN BEPS DE LA OCDE.

Visto esto, se puede decir que la estrategia de la armonización fiscal en la UE es demasiado débil, además de tratarse como un proceso secundario en la consecución de la integración comunitaria. En consecuencia, conseguir el acuerdo de los 28 Estados miembros con motivo de establecer una legislación tributaria común, se ha demostrado muy dificultoso.

De hecho, en la misma Unión Europea existen los llamados *free riders*,⁷⁵ los cuales se oponen a realizar cualquier acto que suponga combatir la elusión fiscal en Europa y, especialmente, al intercambio de información tributaria, ya que sus bases económicas dependen fundamentalmente de estos ingresos obtenidos gracias a la tributación de las EMN en su territorio.

Por último, no podemos olvidar que la soberanía de la UE tiene un remarcado límite territorial, mientras que la evasión, por su parte, afecta a todo el contexto internacional, de forma que si lo que se quiere es erradicarla por completo, las actuaciones dirigidas a este propósito deben ejecutarse en el marco global, en el cual se maneja mejor que nadie la OCDE.

3.2.1. EL PAPEL DE LA OCDE

Observando esta situación, nos damos cuenta de la minúscula autoridad de las instituciones que gobiernan el Derecho Tributario internacional, las cuales, o sólo

⁷⁵ Empezando por Gibraltar, y continuando por países como Luxemburgo (cuyo 80% del PIB se estima procede de actividades puramente financieras).

pueden apoyarse en medidas de *soft Law*⁷⁶ para luchar contra los comportamientos elusorios, o se encuentran de frente con la escasa, y casi inexistente, armonización tributaria europea.

Ante estas circunstancias, no resulta extraño que fuera la OCDE la organización más destacada, y la que, en mayor medida, ha ido liderando la política fiscal en la lucha contra la planificación fiscal agresiva de las citadas empresas multinacionales.

El liderazgo logrado por la OCDE en el marco tributario internacional, no supone confirmar que el resto de organizaciones, pertenecientes a la UE, hayan quedado estancadas en el combate del fraude y la elusión global. Sin embargo, sus funciones son distintas y bastante más limitadas a las de la OCDE.

3.2.2. EL INFORME BEPS

Es ante esta situación de preocupación en aumento, cuando la OCDE hace público su informe: *Addressing Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS).⁷⁷

De este informe, llama la atención su carácter directo, sincero y contundente, dejando claro que la erosión tributaria de las bases imponibles (BE), junto con la búsqueda, por parte de las multinacionales, de estados con una tributación menor donde establecer sus ganancias (PS), evidencian un enorme problema para la fiscalidad a nivel internacional.

El Informe acepta que la problemática ha empeorado últimamente, y trata de evaluar las consecuencias económicas y recaudatorias de estas estrategias BEPS. No obstante, admite que no existen aún datos precisos relacionados con la incidencia de estas prácticas tributarias, pero que, aun así, la totalidad de las instituciones reconocen su indudable relevancia y el gran volumen de impuestos que han sido eludidos. De la misma manera, también se exhiben documentos que muestran la disminución significativa de la presión fiscal efectiva del IS en las EMN.

⁷⁶ Este término hace referencia a las decisiones, recomendaciones y códigos de conducta que dicta la Comisión Europea.

⁷⁷ Si se desea saber más sobre este proyecto, su desarrollo y sus documentos, puede profundizar a través de la siguiente dirección on line: www.oecd.org/ctp/beps.htm.

Dicho esto, podríamos definir la BEPS como un conjunto de sistemas modernos de evasión tributaria internacional, llevados a cabo sobre todo por las multinacionales, que conllevan una no imposición, o una menor fiscalidad de sus bases imponibles en comparación con la querida por el gobernador.

El Informe expone también distintas estrategias BEPS. En lo referido a la "erosión de las bases imponibles", surge el viejo debate de la deducibilidad ilimitada de los gastos financieros dentro de un grupo empresarial, los vacíos que aparecen a partir de la dificultad en el establecimiento de un precio de mercado en negocios con bienes intangibles, etc. y, en relación con la "ubicación de los beneficios", el uso de sistemas híbridos de financiación, la creciente aparición de empresas con distintas personalidades jurídicas, etc.

El informe, por otra parte, admite que las decisiones tomadas por la OCDE con anterioridad, no sólo han resultado escasas para hacer frente a la elusión tributaria global sino que, en ocasiones, alguna de estas propuestas ha podido, además, estar beneficiando la planificación tributaria internacional.

Un ejemplo sería el modelo CDI de la OCDE, el cual apoya la calificación de las relaciones tributarias entre los países como "bilaterales", lo cual es obvio que no concuerda con una realidad claramente "multilateral". Este bilateralismo, a través del cual se han firmado más de 3.000 CDI en 2014, no sólo puede que vaya en contra de la realidad actual, sino que puede haber provocado también sus propios sistemas de planificación tributaria.⁷⁸

Una vez fue publicado el Informe BEPS, y fueron reconocidos la inmensa cantidad de ingresos públicos evadidos mediante las citadas estrategias fraudulentas, y la urgencia de un cambio de rumbo; sin demorarse mucho, la OCDE, impulsada por el G-20, se introdujo en un Plan de Acción para realizar, en unos tiempos determinados, un conjunto de disposiciones con la finalidad de combatir estas dañinas estrategias.

⁷⁸ Esta idea de constituir las relaciones tributarias internacionales dos a dos, ha abierto la puerta a nuevos y complejos sistemas de fraude tributario, por ejemplo, el denominado *treaty shopping*.

3.2.3. PLAN DE ACCIÓN BEPS

En octubre de 2015, la OCDE publica el proyecto BEPS,⁷⁹ el cual está compuesto de 15 acciones, sostenidas por tres principios, (i) coherencia internacional en el IS, evitando la doble no imposición, (ii) acomodar la fiscalidad y la actividad que la provoca, para evitar entre otras cosas el mal uso de intangibles y transacciones artificiales que buscan evadir las normas sobre los precios de transferencia, y, (iii) transparencia, previsibilidad, y seguridad jurídica entre las Administraciones públicas.

Este importante Plan de Acción proponía cinco medidas a cumplir, con su respectivo calendario:

- 1) Plantearse las consecuencias tributarias de la economía digitalizada.
- 2) Implementar la coherencia a nivel mundial en la tributación del IS, lo cual necesita al mismo tiempo:
 - Contrarrestar los resultados de los convenios de híbridos que suponían un procedimiento distinto de los rendimientos de estas estructuras financieras.
 - Fortalecer las normas de la transparencia tributaria internacional, las llamadas medidas CFC.⁸⁰
 - Restringir la deducibilidad tributaria de los costes financieros al igual que también de otros pagos.
 - Neutralizar los comportamientos de competencia tributaria nocivos, considerando la transparencia y la sustancia de los negocios.
- 3) Renovar completamente las consecuencias y beneficios de los modelos internacionales, principio que incluye:
 - Evitar el abuso tributario mediante el uso de los CDI.
 - Prevenir la evasión artificial del *estatus* de establecimiento permanente.
 - Garantizar que las normas de precios de transferencia son adecuadas a la creación de valor de las multinacionales, sobre todo, en tres sectores: intangibles, capital y riesgos, y otras transacciones que conlleven grandes riesgos.

⁷⁹ OECD. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, París, 2013.

⁸⁰ Controlled Foreign Corporations

- 4) Garantizar la transparencia, al mismo tiempo que se fomentan la autenticidad y la predictibilidad de las medidas, lo que conlleva:
 - Fijar metodologías con el fin de conseguir y examinar datos acerca de BEPS y el procedimiento para afrontarlos.
 - Solicitar a los sujetos pasivos que notifiquen sobre sus estrategias de fiscalidad agresiva.
 - Volver a examinar la información que se solicita en cuestión de precios de transferencia.
- 5) Aplicar herramientas jurídicas multilaterales de colaboración fiscal internacional, para conseguir la rápida puesta en marcha de las medidas aquí enunciadas.

De esta manera, el proyecto fue presentado en julio de 2013, junto con un calendario para la aplicación temporal de todas estas cuestiones. Este se encuentra en desarrollo desde que se aprobó el mismo en Moscú, en la reunión del G-20, lo cual supuso, además, algo más importante aún: se certificó que las propuestas de la OCDE respecto al intercambio de información fiscal internacional pasaban de ser un mecanismo ineficiente y lento, a convertirse en un proceso automatizado mediante sistemas telemáticos, que aseguraba la consecución de diversos datos, tales como patrimonio y rentas, de los contribuyentes pertenecientes a las jurisdicciones que firmaran el acuerdo.

Este empujón que se proporciona al intercambio de información internacional automatizado en lo que a tributación se refiere, conforma la verdadera renovación en el marco de la fiscalidad y en la lucha contra la elusión tributaria directa,⁸¹ cuyo nuevo triunfo se produce a principios de enero del año siguiente, con la entrada en vigor del método FACTA.

3.2.4. PRESENTE Y FUTURO DE BEPS

A pesar de que han pasado ya casi dos años desde la aprobación de las 15 acciones del Proyecto BEPS, la labor para conseguir que estas se acaben convirtiendo en el nuevo ejemplo del ámbito fiscal internacional apenas ha arrancado. Desde el 5 de

⁸¹ Otro tema distinto serían las estrategias de planificación tributaria.

octubre de 2015, la imposición de estas normas ha seguido su camino, y resulta importante llevar a cabo un análisis de este transcurso.

En cuanto al desarrollo territorial de este proyecto BEPS, ya ha superado con creces la barrera de los 35 Estados que constituyen la OCDE, posicionándose, a finales de 2016, en más de 100 las jurisdicciones involucradas en introducir, consensuada y uniformemente, estas medidas en su territorio. De hecho, este Programa mantiene el objetivo de lograr las dimensiones del “Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información por Razones Fiscales”, el cual consta de 137 miembros en la actualidad, y muestra unas ambiciones básicas muy similares a algunas de las establecidas en el Plan BEPS, con la diferencia de que este último posee un sistema de intercambio de información automático, mientras que el Foro Global tiene un radio bastante más limitado.

Para la OCDE, la implantación de BEPS ha quedado prácticamente relegada a un papel secundario, debido en parte, a que esta reciente institución se encuentra sumergida en la creación de nuevos proyectos dirigidos al establecimiento de una política tributaria que impulse el desarrollo económico. Además, se teme que el asentamiento de este plan no estará precisamente exento de riesgos y dificultades, de forma que procederemos a hablar acerca de los problemas post-BEPS, los cuales pueden dividirse en las siguientes regiones:

- a) La finalización real de los trabajos BEPS y sus procedimientos técnicos.
- b) Los consecuentes de los diferentes grados de obligatoriedad.
- c) Los que provienen de la implantación nacional particular, en cada Estado, de las medidas BEPS, obra de las diferencias provocadas por la adaptación doméstica del Proyecto.
- d) Los que conlleva la expansión al plano global de los modelos, iniciativas y conceptos que han sido creados en un contexto europeo.
- e) Los que conducirán a la alteración en los entornos entre los que actúa la tributación internacional.

Antes de nada, habría que destacar que el nivel de conclusión de todas las Acciones BEPS, al igual que su desarrollo, no es homogéneo, y algunas de ellas evidencian la obligación de continuar profundizando en distintos apartados de las mismas. De esta

forma, durante 2016 y períodos sucesivos, siguen ejecutándose trabajos de perfeccionamiento, conclusión y desarrollo de algunas de estas acciones.⁸²

El ejemplo más significativo respecto a las reformas normativas que se están llevando a cabo sobre las acciones del Plan BEPS, afectaría a la Acción 15, la cual guarda relación con la elaboración del Tratado multilateral, y trataría de modificar los más de 2000 convenios de doble imposición aún vigentes.

Tras ver esto, nos damos cuenta de que BEPS todavía no ha llegado a su fin, ni siquiera para la OCDE, y aún existen muchos detalles por puntualizar.

Otra cuestión distinta, sería la existencia de diferentes grados de obligatoriedad en cada una de las 15 acciones de este proyecto, lo que está provocando la aparición de “adaptaciones” de estas medidas en los distintos Estados, y por lo tanto, los consecuentes inconvenientes de interpretación. Por lo que nos situamos ante otra circunstancia que conlleva desigualdades en la implantación de BEPS.

La OCDE, conocedora de estos obstáculos, distingue el nivel de exigencia que contiene cada una de las 15 acciones, clasificándolas del siguiente modo:

- Estándares Mínimos: Acción 5, 6, 13 y 14.
- Enfoques comunes: Acción 2 y 4.
- Mejores prácticas: Acción 3, 7, 8, 9, 10, 12.

Bajo estas circunstancias, la OCDE persigue un acuerdo global de todos los Estados, encaminado a la homogeneización de, al menos, los “estándares mínimos”, restándole importancia a la heterogeneidad del resto de acciones.

Como consecuencia de tal convenio, vuelve a surgir otro grave problema. El hecho de no aplicar uniformemente todas las acciones a nivel internacional, conllevará diferencias entre las jurisdicciones de cada país, dificultando así uno de los principios de BEPS, y provocando que esas discordancias sean utilizadas por las EMN en su propio

⁸² *Verbigratia*, la Acción 13, que se centra en la creación y entrada en vigor del llamado *country-by-country Report*, ha sido seguida por su propio Manual Técnico. Por otro lado, asuntos más importantes como los relativos a las Acciones 8, 9 y 10, centradas en los precios de transferencia, precisan una mayor evolución. Carbajo Vasco, D. (2016) “El futuro de BEPS: ¿Una aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?”, *Crónica Tributaria*, 162, p. 15-16. (Disponible on line: <http://www.ief.es>).

beneficio, generando novedosos sistemas de planificación agresiva y arbitraje. Por lo tanto, estas discrepancias post-BEPS traerían consigo resultados totalmente contrarios a la filosofía del Programa.

Al final, resulta bastante irónico que sea el mismo Plan BEPS el que ocasione la proliferación de otros sistemas de evasión fiscal, debido, en gran parte, a la inexistencia de homogeneidad entre los países que han decidido implementar estas acciones dentro de sus territorios.

4. CONCLUSIONES

En el ámbito económico se pondera –aun sin utilizar esa expresión– el principio de la autonomía de la voluntad como el eje en torno al cual se trazan los designios de las políticas empresariales. Cada empresa trata de posicionarse en el mercado para aventajar en beneficios a sus competidores. Las variables que permiten y sustentan su posición son de lo más variado, aunque, en los últimos tiempos, gana posiciones la variable fiscal.

Dentro de las estrategias empresariales tendentes a maximizar resultados se incluye, cada vez con mayor protagonismo, una planificación fiscal que optimice beneficios mediante el ahorro tributario. Y sería una práctica lícita mientras no sobrepase los límites de las denominadas economías de opción u opciones fiscales.

Aprovechar hábilmente las posibilidades que ofrece el sistema tributario, orientando la actividad empresarial hacia aquellas decisiones que se traduzcan en una menor presión fiscal, no es una actitud reprochable. Pero esta libertad de decisión empresarial –autonomía de la voluntad–, no puede amparar los negocios imaginarios, aparentes, ficticios o inexistentes. Contra ellos deberá actuar la jurisprudencia, con un adecuado soporte legal.

Porque es cierto que en esta materia nos movemos sobre límites difusos, y será siempre al juzgador, al que le quepa la responsabilidad de analizar cada supuesto concreto que presente la realidad, calificar adecuadamente los hechos, y determinar –a veces por indicios– lo que las partes pretenden ocultar, reconduciendo cada situación a la norma tributaria que se pretendió eludir.

No obstante, el legislador dispone de más recursos que la previsión de criterios interpretativos y la inclusión en el ordenamiento tributario de cláusulas antiabuso de carácter general. Junto los criterios de calificación –art. 13 LGT–, y los preceptos que nos permiten reconocer la simulación y el fraude de ley en materia tributaria –arts. 16 y 15– además de fijar su alcance. Se intentan articular otras medidas –de forma coordinada, a través las acciones de la Comisión Europea y la OCDE–, que ajustan los contenidos de las normas.

Entre estas últimas, destacamos las que se introducen con la reciente reforma de la LGT –introducción del art. 206 bis, y modificación del art. 15 LGT–, tendentes a mejorar la posibilidad de declaración de conflicto en la norma tributaria –fraude de ley– así como disuadir de su práctica con la fijación de sanciones. Además, es destacable la importancia para la lucha contra la elusión de la labor de catalogación de prácticas fraudulentas, decantadas a través de la experiencia de los aplicadores del derecho –Agencia Tributaria y Tribunales–, que en muchas ocasiones, terminan alcanzando valor legislativo, a través de la inclusión en las leyes tributarias de cláusulas antielusivas ad hoc.

BIBLIOGRAFIA

Calderón Carrero, J.M. y Quintas Seara, A. (2016) “Una aproximación al concepto de «planificación fiscal agresiva» utilizado en los trabajos de la OCDE”, *RCyT*, 394, pp. 41-92.

Carbajo Vasco, D. (2016) “El futuro de BEPS: ¿Una aplicación uniforme, fragmentación o BEPS II?”, *Crónica Tributaria*, 162, p. 15-16. (Disponible on line: <http://www.ief.es>).

De Castro y Bravo, F. (1985) *El negocio jurídico*, Madrid, Civitas, 549 pp.

Fernández Pavés, M.J (2006) “La calificación jurídica de un conjunto de operaciones por venta de acciones y los negocios fiduciarios o indirectos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 11, (Disponible on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>)

Ferrara, F. (1961) *La simulación de los negocios jurídicos*, Madrid, EDERSA 464 pp.

García Novoa, C. (2004), *La cláusula antielusiva en la nueva Ley General Tributaria*. Madrid. Marcial Pons, 452 pp.

Jiménez Jiménez, C. y Moreno de Alborán, M. (2013) “Recomendaciones de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, relativas a las medidas encaminadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal, y por otro lado, sobre planificación fiscal agresiva”, *La Ley*, 3162, p. 5. (Disponible on line: <http://0-laleydigital.laley.es>).

Jiménez, M. (2014) “Los siete gigantes de Internet pagan en España solo un millón en impuestos”, *El Pais*, 18/01. (Disponible on line en: <http://economía.elpais.com>).

Lago Montero, J.M. (2015) “Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad”, *Rev. Ars Iuris Salmanticensis*, 3, pp. 55-73 (Disponible on line: <http://revistas.usal.es>).

Montañés, G. (2015). “El acuerdo de 2012 sobre el IVA de Volkswagen fue una auténtica chapuza”, *El Diario*, 14/01. (Disponible on line: <http://www.eldiario.es>).

Pérez Royo, F. (2015) *Derecho financiero y tributario. Parte general*, Madrid, Civitas, 305 pp. (Versión on line: <https://0-proview.thomsonreuters.com>).

Prada Larrea, J. (1996) “Fraude de ley y sanción: una incompatibilidad conceptual”, *Impuestos*, 6 (o Tomo 1/1996), pp. 495-502.

Simón Acosta, E. (2001) “Fraude de ley y bonos austríacos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, 104, pp. 1-6 (Versión on line: <http://0-aranzadi.aranzadidigital.es>).

LEGISLACIÓN

Constitución Española (BOE, núm. 311, de 29 de diciembre de 1978).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil. (*Gaceta de Madrid*, núm. 206 de 25 de julio de 1889).

Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 310, de 28 de diciembre de 1995).

Ley 14/2000, de 29 de diciembre, de Medidas fiscales, administrativas y del orden social. (BOE, núm. 313, de 30 de diciembre de 2000).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003).

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (BOE, núm. 285, de 29 de noviembre de 2006).

Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE, núm. 61, de 11 de marzo de 2004).

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE, núm. 251, de 20 de octubre de 1993).

Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil (BOE, núm. 206, de 25 de julio de 1889).

OTROS DOCUMENTOS NORMATIVOS

Modelo de Convenio OCDE (Disponible on line: <http://www.gerens.cl>).

Dictamen del CESE 2013/C 198/05, *DOUE* C198, de 10 de julio de 2013.

Comunicación de la Comisión sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países Bruselas, 27 de junio de 2012 [COM (2012) 351 final].

Comunicación de la Comisión relativa a la necesidad de elaborar una estrategia coordinada de mejora de la lucha contra el fraude fiscal, Bruselas, 31 de mayo de 2006 [COM (2006) 254 final].

Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de medidas contra las prácticas abusivas en el ámbito de la fiscalidad directa dentro de la UE y en relación con terceros países, Bruselas, 10 de diciembre de 2007 [COM (2007) 785 final].

Comunicación de la Comisión sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal, Bruselas, 28 de abril de 2009 [COM (2009) 201 final].

Comunicación de la Comisión sobre “Fiscalidad y desarrollo: cooperación con los países en desarrollo para promover la buena gobernanza en asuntos fiscales”, Bruselas, 21 de abril de 2010 [COM (2010) 163 final].

Comunicación de la Comisión sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países, Bruselas, 27 de junio de 2012 [COM (2012) 351 final].

Comunicación de la Comisión sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, Bruselas, 6 de diciembre de 2012 [COM (2012) 722 final].

Comunicación de la Comisión sobre un Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE, Bruselas, 28 de enero de 2016 [COM (2016) 23 final].

JURIPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA

STC 110/1984, de 26 de noviembre.

STC 46/2000, de 17 de febrero.

STC 45/1989, de 20 de febrero.

STC 146/1994, de 9 de mayo.

STC 214/1994, de 14 de julio.

STS de 6 abril 1987.

STS de 16 de septiembre de 1991.

STS de 24 de febrero de 1993.

STS de 31 de octubre de 1996.

STS de 15 de julio de 2002.

STS de 22 marzo 2012.

TSJ de La Rioja, de 13 de julio de 2000.

STSJ de La Rioja, de 27 de octubre de 2001.

SAN de 5 de marzo de 1997.

SAN de 3 de octubre de 1997.

SAN de 1 de julio de 1999.

SAN de 19 mayo 2005.

Res. TEAC de 20 de octubre de 1992.

ABREVIATURAS

AN	Audiencia Nacional.
Art.	Artículo.
Arts.	Artículos.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting (Erosión de las Bases Imponibles y Traslado de Beneficios).
<i>BOE</i>	<i>Boletín Oficial del Estado.</i>
CE	Constitución Española.
CESE	Comité Económico y Social Europeo.
DOUE	Diario Oficial de la Unión Europea.
EMN	Empresas Multinacionales.
FJ.	Fundamento Jurídico.
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido.
LGT	Ley General Tributaria.
LIS	Ley del Impuesto sobre Sociedades.
núm.	Número.
OCDE	Organismo para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
pp.	Páginas.
Prof.	Profesor.
<i>RCyT</i>	<i>Revista de Contabilidad y Tributación.</i>
Res.	Resolución.
SAN	Sentencia de la Audiencia Nacional.
ss.	Siguientes.
STC	Sentencia del Tribunal Constitucional.
STS	Sentencia del Tribunal Supremo.

STSJ	Sentencia del Tribunal Superior de Justicia.
TC	Tribunal Constitucional.
TEAC	Tribunal Económico Administrativo Central.
TEAR	Tribunal Económico Administrativo Regional.
TR	Texto Refundido.
TRLIS	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.
TS	Tribunal Supremo.
<i>Vd.</i>	<i>Vide</i> (véase).
<i>Vgr.</i>	<i>Verbigratia</i> (por ejemplo).