

COLEGIO UNIVERSITARIO DE ESTUDIOS FINANCIEROS MÁSTER EN ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO HACIA UNA DEFINICIÓN DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

HACIA UNA DEFINICIÓN DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA		
Realizado por	:	
D ^a María Altaro	ejos Ortega	
Dirigido por: J	aime Sesma Moreno	

CUNEF (Colegio Universitario de Estudios Financieros) MADRID, a 3 de febrero de 202

ÍNDICE

1.	Introducción	4
2.	La planificación fiscal agresiva	
	2.1 La planificación agresiva en BEPS	
	2.2 La planificación agresiva en la DAC6	. 14
3.	Las medidas anti planificación fiscal agresiva	18
	3.1 Alcance internacional en los Convenios de Doble	
	Imposición	18
	3.2 Normativa europea	21
	3.3 Cláusulas generales	23
	3.3.1 Conflicto en aplicación de la norma y fraude de ley	23
	3.3.2 Calificación	26
	3.3.3 Simulación	27
	3.4 Cláusulas específicas	29
4.	El concepto de planificación fiscal agresiva	31
	4.1 Economía de opción	
	4.2 Elusión fiscal	
	4.3 Evasión fiscal	
5.	Conclusiones	37
6	Bibliografía	4 0
٠.	= g	

ABREVIATURAS

ATAD 1 Anti-Tax Avoidance Directive

ATAP Anti-Tax Avoidance Package

BEPS Base Erosion and Profit Shifting

CC Código Civil

CDI Convenio de Doble Imposición

CE Constitución Española

CFC Controlled foreign company

DAC 6 Directiva (UE) 2018/822

IRNR Impuesto sobre la renta de no residentes

IRPF Impuesto sobre la renta de personas físicas

IS Impuesto sobre sociedades

LGT Ley General Tributaria

Ley del Impuesto sobre Sociedades

LOB Cláusula de Limitación de Beneficios

MCOCDE Modelo de Convenio de la OCDE

OCDE Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

PPT Principal Purpose Test

SAN Sentencia de la Audiencia Nacional

STC Sentencia del Tribunal Constitucional

STS Sentencia del Tribunal Supremo

TS Tribunal Supremo

UE Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

En los últimos años, con cada vez más frecuencia, encontramos en distintos documentos e informes públicos, (especialmente de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE) y de la Unión Europea (en adelante UE), aunque también de la administración tributaria española), constantes referencias a la lucha contra la denominada "planificación fiscal agresiva".

El concepto nace asociado al cambio de paradigma que ha vivido la fiscalidad internacional desde la pasada crisis financiera, en su tránsito de evitar los problemas de doble imposición, al procurar mitigar las mermas recaudatorias derivadas de la doble desimposición. No obstante, y a pesar de su trascendencia puesto que ha servido de fundamento para modificaciones en nuestra legislación tributaria, no existe hasta la fecha una definición o delimitación clara de lo que debe entenderse por planificación fiscal agresiva.

En efecto, ni en la Ley General Tributaria (Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria) (en adelante LGT) ni en ningún otro texto legal o disposición de alcance general, se define dicho concepto. Tampoco lo hace el Código de buenas prácticas tributarias, que si bien no es un instrumento normativo, podría ser el adecuado para incluir alguna definición o delimitación conceptual específica al respecto. Asimismo, aunque citada tampoco aparece definida en el Código de Buenas Prácticas de Profesionales Tributarios.

Ante la carencia de dicha definición, y si acudimos al "sentido propio" de sus palabras, siguiendo a la Real Academia Española de la Lengua, deberíamos entender por planificación "aquel plan general, metódicamente organizado y frecuentemente de gran amplitud, para obtener un objetivo determinado", mientras que fiscal está relacionado con los tributos. Por su parte agresivo, es un adjetivo con múltiples acepciones entre las que se encuentran la "propensión al ataque, a la ofensa, la falta de respeto, o la provocación", la ruptura con el orden establecido, así como la "audacia".

Por lo tanto, podríamos decir que en sus términos, la planificación fiscal agresiva es todo aquel plan organizado o conjunto de estrategias de los contribuyentes cuyo objetivo está relacionado con una minimización de la carga tributaria, a través de técnicas audaces no del todo respetuosas con la norma.

Por otro lado, y *a sensu contrario,* el concepto de planificación agresiva parece contraponerse a cualquier planificación fiscal conservadora o legítima, no contraria al ordenamiento, o no susceptible de reproche por parte del ordenamiento.

¹ A modo de ejemplo pueden citarse los Informes del denominado Plan BEPS("Base erosion and ProfitShifting" o Erosión de la base imponible y traslado de los beneficios) (que veremos en el punto 2), el Paquete Anti-Elusión Fiscal o Anti-Tax Avoidance Package (en adelante, ATAP) (que trataremos en el epígrafe 3) o el actual Plan Estratégico de la Agencia Tributaria 2020-2023. ²Cfr. Artículo 3 del Código Civil (Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil) (en adelante CC).

En el ámbito anglosajón, se utiliza el término "tax avoidance" o "abusive tax avoidance", como veremos posteriormente en este estudio, lo que nos remite a cierta identificación global con la elusión fiscal. En el mismo sentido, la Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva parece identificarla con aquella conducta que aprovecha los tecnicismos de un sistema fiscal o saca ventaja de las discordancias entre dos o más sistemas fiscales, con el objetivo de reducir la carga tributaria.

Pues bien, en cuanto fundamento de normas positivas, el concepto usual de "planificación fiscal agresiva" que acabamos de reseñar, o la referencia genérica a la elusión, nos parece que adolecen de una falta de perfiles que bien pudieran generar inseguridad jurídica a los intervinientes en la relación jurídico-tributaria en su labor interpretativa de la norma.

La motivación de este trabajo de investigación surge de la inquietud sobre un tema tan actual y cambiante como la planificación fiscal agresiva, fenómeno que afecta a todos los países, y que sin embargo, ningún define con claridad. Es esta falta de definición junto a una extensa regulación internacional, comunitaria e interna, así como un profundo estudio doctrinal y jurisprudencial, la verdadera intriga del tema.

Con este trabajo fin de máster, pretendemos realizar un estudio del contenido de los principales informes y documentos públicos en los que se hace referencia al concepto, para desde ahí, intentar dar respuesta a las siguientes cuestiones:

- a) Si cabría equiparar la planificación fiscal agresiva con categorías ya reguladas en nuestro ordenamiento jurídico, o si por el contrario, estamos ante un concepto nuevo y autónomo que requiere de una urgente definición legal.
- b) Qué limites existen entre la planificación fiscal agresiva y aquella que por contraposición podría llegar a ser legítima.

Para ello, la estructura de este trabajo se divide en cuatro apartados principales:

En el primero trataremos de aproximarnos al concepto analizando aquellas conductas que han sido merecedoras de tal calificación. Para ello, por un lado se estudiará el Plan BEPS; se profundizará en su origen, objetivos y nos detendremos en la descripción de los esquemas de planificación fiscal agresiva que la OCDE realiza. Por otro, se estudiará la Directiva (UE) 2018/822 (en adelante DAC6) y los indicios que señalan cuándo una operación podría ser fiscalmente agresiva.

En el segundo apartado, a fin de conocer como los Estados están perfilando el concepto a través de los mecanismos que la limitan, se realizará un profundo estudio de las cláusulas anti planificación fiscal agresiva, contemplando tanto su alcance internacional en los Convenios de Doble Imposición (en adelante CDI), las cláusulas generales de la normativa interna española y comunitaria, así como las cláusulas específicas.

En el tercer apartado, con el fin de conocer si la planificación fiscal agresiva se identifica con categorías doctrinales y jurisprudenciales tales como la economía de opción, la elusión fiscal o la evasión fiscal, o si se trata de un concepto novedoso, llevaremos a cabo un estudio de la configuración actual de dichas categorías.

Por último, terminaremos este trabajo extrayendo unas conclusiones que intenten dar respuesta a nuestras preguntas de investigación.

2. LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Ante la inexistencia de una definición de planificación fiscal agresiva, hemos considerado que la mejor aproximación al contenido de este concepto la obtendremos analizando los informes y documentos de carácter público en los que más significativamente se ha empleado esta expresión.

Sin duda, es en el contexto de los trabajos de la OCDE, donde encontramos una generalización del término, que después es consagrado por la UE. Una generalización, que viene asociada con una descripción de las conductas que incurrirían o que podrían englobarse y ser calificadas bajo esta denominación.

Por tanto, a continuación nos acercaremos a la planificación fiscal agresiva desde su contexto y el de las conductas asociadas que lo pretenden describir, distinguiendo dos grandes grupos. Los relativos al denominado Plan BEPS, y los vinculados con las nuevas obligaciones de informaciónque recaen sobre los intermediarios fiscales cuando intervengan en actividades de planificación potencialmente agresivas.

2.1 LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN BEPS

Desde principios del siglo XX se tiene conocimiento de que la interacción entre los diferentes Estados,como consecuencia del solapamiento de sus potestades tributarias,puede llegar a producir doble imposición fiscal. Esto provoca perjuicios en el comercio, distorsiones en los mercados, así como dificultades en el crecimiento económico sostenido. Los Estados se han esforzado en corregir estas adversidades a través de leyes nacionales (introduciendo mecanismos que evitan sobreimposiciones respecto de rentas ya gravadas en el exterior) y convenios de doble imposición (distribuyendo la potestad tributaria a través de tratados internacionales bilaterales). (Barciela, 2017:1)

Sin embargo, la pasada crisis financiera, (con la consiguiente disminución de recursos públicos), el fenómeno de la globalización, (y por tanto del incremento de las interrelaciones entre operadores de distintos Estados), así como la economía digital, (con la ruptura del modelo tradicional de negocio donde las sociedades se establecían en otros países a través de sucursales y filiales), han aflorado las deficiencias de una fiscalidad internacional exclusivamente focalizada en evitar la doble imposición.(Barciela, 2017: 1- 2)

En efecto, la fiscalidad internacional del siglo pasado se ha considerado ineficaz a la hora de abordar aquellas prácticas que producen la erosión de las bases imponibles y el traslado de los beneficios a jurisdicciones de baja tributación, a través de doble exenciones, imposiciones inferiores a las ordinarias y estructuras artificiosas que consiguen la retirada de los beneficios

de las jurisdicciones donde tienen lugar las actividades que los generan para que terminen tributando en territorios de baja o nula tributación. (Barciela, 2017:1)

La significativa disminución de la recaudación global generada por estas prácticas puso en alerta al G20 y a la OCDE, que decidieron poner en marcha en 2013 el denominado Plan BEPS.

El informe de la OCDE Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, del año 2013, demostraba que las prácticas BEPS tenían su razón última de ser en la interacción de una multitud de normas, diversas todas ellas y descoordinadas internacionalmente. Era esta descoordinación de la normativa interna de los Estados, lo que generaba oportunidades a los operadores para que llevasen a cabo la erosión de bases que tanto daño en la recaudación estaba produciendo.(OCDE 2013 citado en OCDE 2015: 3)

Por tanto, el Plan tenía como objetivo reescribir la fiscalidad internacional desarrollando mecanismos de coordinación para paliar las estrategias de planificación fiscal de la que se estaban valiendo ciertos operadores aprovechando los vacíos y discordancias encontradas en las normativas tributarias de los Estados. (OCDE, Folleto: Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20: 1)

Para ello, se organizaron grupos de trabajo formados por especialistas de los Estados miembros de la OCDE, pero abiertos a las aportaciones de terceros países, organismos internacionales, y otros actores de la sociedad civil. Estos trabajaron en torno a quince acciones, cada una de las cuáles pretendía afrontar aspectos específicos de esas actividades de planificación.Los trabajos concluyeron con sendos informes emitidos en 2015, y una serie de propuestas que fueron acogidas ampliamente por los Estados, y que derivaron en modificaciones de normativas internas y de los tratados internacionales.

Si analizamos las principales acciones del Plan BEPS, obtendremos una panorámica de lo que la OCDE identifica desde el primer momento como planificación fiscal agresiva.

Acción 1: Economía digital

La primera acción aborda los retos de la economía digital. Como es sabido, la economía digital es el resultado de un proceso de transformación económica desarrollado como consecuencia de la irrupción de las tecnologías de la información y comunicación (TIC). Dicho fenómeno ha mejorado los procesos comerciales e impulsado la innovación de los sectores de la economía (OCDE, 2015: 5), pero también ha transformado la manera de hacer negocios afectando a la fiscalidad.

Los trabajos concluidos sobre esta acción en 2015 tuvieron como resultado un certero análisis, pero no alcanzaron los acuerdos necesarios para alcanzar la tan necesaria coordinación entre ordenamientos, por lo que se decidió seguir trabajando en la generación de alternativas que sean aceptables para una mayoría de Estados siendo ésta la situación actual.

Pues bien, en el análisis del 2015 ya se puso de manifiesto que las conductas que parecen estaban más vinculadas con estrategias de planificación que impedían la tributación efectiva en los territorios dónde se estaban obteniendo las rentas, derivaban, en esencia, de la falta de un nexo físico, dado que muchas entidades operan en los mercados de donde proviene su beneficio utilizando exclusiva o principalmente medios digitales.

Como es sabido, para que un Estado que somete a tributación a los no residentes por las rentas generadas en su territorio, pueda efectivamente recaudar dicho gravamen, se requiere o bien una presencia física (establecimiento permanente) en el territorio, o bien que exista un flujo de renta que permita a los operadores del mercado (empresas) ubicados en el territorio retener el impuesto del no residente e ingresar en las arcas públicas el impuesto retenido. Pero este esquema decae ante la realidad de que los negocios digitales no requieren de un lugar fijo de negocios físico, ni tampoco la intermediación de entidades locales, pudiendo accederse a los clientes finales, que no están obligados a retener, directamente.

El segundo y no menos importante problema lo generan las dificultades de calificación de las rentas digitales. Los Estados no gravan de la misma manera cada categoría de renta, distinguiéndose tradicionalmente en los convenios la no tributación en el Estado de la fuente de aquellas rentas que sean consideradas beneficio empresarial pero sí de aquellas rentas que son consideradas canon o royalties. La novedad intrínseca en múltiples negocios digitales, dificulta su calificación encaje dentro de las categorías previstas en los convenios, lo que era aprovechado por algunos operadores para argumentar jurídicamente su consideración como beneficio empresarial y limitar así la tributación en el Estado de la fuente.

El tercer problema es un problema de valoración. Nos encontramos ante nuevos activos intangibles, como los datos, que no requieren de una contraprestación inmediata, habiéndose generado u obtenido dichos datos en territorios en los que no existe una corriente susceptible de ser gravada. Sin embargo, sí se está obteniendo información capaz de generar riqueza en cuanto el dato pasa a ser la nueva materia prima de la economía digital.

Acción 2: Mecanismos híbridos

De acuerdo con la OCDE, los mecanismos híbridos son instrumentos, normalmente de financiación,aunque también se refiere a entidades, que se diseñan con el objetivo de aprovechar las asimetrías o divergencias encontradas en la calificación del tratamiento fiscal en los ordenamientos de dos o más jurisdicciones(OCDE, 2015:9). El ejemplo clásico lo constituiría un instrumento de financiación que en el Estado desde el que se satisface la remuneración es calificado como deuda, y por tanto como interés en principio deducible, mientras que en el Estado donde se encuentra la vinculada que lo recibe, es calificado como dividendo no computable o exento a efectos fiscales. De esta manera se conseguiría no tributar en ningún Estado generándose un gasto y un no ingreso correlativo.

En todo caso, hay que tener en cuenta que no estamos hablando de una actividad ilegal, en el sentido de que se respeta la calificación otorgada por los ordenamientos jurídicos de cada uno de los Estados; pero la consecuencia no es querida en la medida en que se producen situaciones de desimposición, la "aplicación de deducciones múltiples de gastos incurridos una sola vez, deducciones sin la correspondiente tributación de las rentas, o la generación de múltiples deducciones por doble imposición internacional a partir de un único impuesto pagado" (OCDE, 2015: 9) o dobles deducciones.

Con el objetivo de paliar lo anterior, la OCDE, tras identificar y clasificar distintas modalidades de mecanismos híbridos, recogió en su Informe de 2015 una serie de recomendaciones que afectan a la normativa interna y a los comentarios al Modelo de Convenio, tendentes a atribuir la potestad a uno de los Estados (en primer lugar el de la fuente y en defecto de éste el de residencia).

 Acción 3: Normativa sobre transparencia fiscal internacional (controlled foreign company, en adelante CFC)

La acción 3 gira entorno a la transparencia fiscal internacional. Esto es, pretende desconocer (transparentar) aquellas situaciones por las cuales una entidad remansa rentas pasivas a través de una entidad participada (CFC)localizada en el exterior en territorios de muy baja o nula tributación. Y lo hace, obligando a la entidad tenedora de la CFC a tributar como si las rentas remansadas hubieran sido obtenidas por ella misma.

La normativa sobre transparencia fiscal respondepor tanto al riesgo de que un obligado tributario poseedor de una participación mayoritaria en una filial extranjera erosione la base imponible en su Estado de residencia o en otros Estados, deslocalizando o trasladando sus rentas a un CFC. Por lo tanto, las CFC pueden llegar a ser verdaderas ocasiones para el traslado de beneficios y el diferimiento a largo plazo de impuestos. (OCDE, 2015: 13)

Pues bien, la Acción 3 recoge recomendaciones en relación al diseño de normas CFC extendiendo el ámbito de entidades susceptibles de incurrir en transparencia fiscal internacional (OCDE, 2015: 13).

Acción 4: Deducciones de intereses

Como es sabido, normalmente los intereses generan en la entidad que los satisface un gasto fiscalmente deducible. Esto ha llevado a algunos operadores a utilizar estructuras de financiación que pivotan sobre la deuda, descapitalizando las participadas y sobre endeudándolas, con el único fin de trasladar beneficios de la jurisdicción en las cuales se localiza la entidad que se encuentra endeudada a otra entidad del mismo grupo o vinculada localizada en un territorio de menor tributación.

Como señala la OCDE, los grupos multinacionales pueden llegar a obtener resultados fiscalmente favorables cuando ajustan el nivel de endeudamiento a una entidad del grupo (OCDE, 2016: 17). Por ello, la OCDE ha trabajado en la revisión coordinada de las normativas fiscales nacionales de los Estados en aquellos aspectos relacionados con la deducibilidad del gasto por intereses y otros gastos financieros. Su intención es integrar las lagunas legales de las normativas internas que están siendo aprovechadas por las multinacionales (Fundación Impuestos y Competitividad, 2016: 2), y hacerlo introduciendo limitaciones a la deducción de los intereses.

Acción 5: Prácticas fiscales perniciosas

En un contexto de competencia fiscal entre los Estados por atraer inversiones, algunos han incurrido en lo que los demás Estados denominan prácticas fiscales perniciosas. Es decir, prácticas, a través de la generación de regímenes fiscales preferenciales,o el otorgamiento de tratamientos fiscales muy ventajosos a determinadas entidades, que suponen una auténtica competencia desleal entre Estados.

Por lo tanto, las medidas recogidas en la Acción 5 buscan modificar o eliminar todos aquellos aspectos perjudiciales de los regímenes preferenciales. De esta forma, se recogen los factores determinantes del carácter perjudicial de los regímenes preferenciales, el criterio de actividad sustancial que evalúa dichos regímenes y el sistema de intercambio de información (Mendoza y Valdez, 2019: 200). Con ello, se pretende evitar que los operadores hagan uso de estos regímenes.

Acción 6: Abuso de convenios fiscales

Esta acción combate el uso abusivo de los convenios fiscales, a través de mecanismos tales como el *treaty shopping*, esto es, la localización artificial en una jurisdicción para aprovechar las condiciones más ventajosas de los convenios. Como señala la OCDE, estas prácticas socavan la soberanía tributaria de los Estados, y conllevan una importante pérdida de ingresos fiscales ya que reclaman las ventajas que derivan de la aplicación de un convenio, sin ser acreedores ciertos de su aplicabilidad. (OCDE, 2015: 25)

• Acción 7: Establecimientos permanentes (en adelante EP)

Como se ha señalado, el concepto de EP es clave a la hora de establecer mecanismos de recaudación de las rentas obtenidas por los no residentes. El especial nexo derivado de la localización en otro Estado a través de esta figura, permite a los Estados gravar los beneficios obtenidos en su territorio con mayor facilidad que cuando no existe tal presencia.

Pues bien, la OCDE consideró preciso proceder a actualizar la definición del EP, dado que había detectado determinadas estrategias destinadas a eludir el estatuto de EP (por ejemplo periodificando contratos, con estructuras de comisionistas artificiales, ...) o a que ciertas actividades se acojan a excepciones concretas recogidas en la definición del EP del artículo 5.4 Modelo de la OCDE (en adelante MCOCDE). (OCDE, 2015: 27)

Acción 8, 9, 10 y 13: Precios de transferencia

Los precios de transferencia, es decir el precio y el resto de condiciones propias de una contratación al que deben someterse las operaciones entre entidades vinculadas, es uno de los mecanismos que tradicionalmente han sido objeto de atención por cuanto su no adecuación a mercado puede presuponer el traslado artificial de beneficios de jurisdicciones en las cuales la tributación es más alta a aquellas en las cuales la tributación es inferior. Por ello, la alineación de generación de valor con tributación, requieren que se respete el principio de valoración a mercado como si de partes independientes se tratasen.

La mayoría de los Estados tienen incorporadas normas internas en este sentido. Muchos de ellos, siguen la metodología, criterios y recomendaciones de la OCDE de cara a determinar dicha valoración a mercado.

No obstante, los estándares internacionales tradicionales no terminaban de ofrecer una respuesta apropiada a la valoración de determinadas operaciones, como por ejemplo las que involucraban intangibles. Igualmente, a los Estados les era de casi imposible conocimiento, contar con una visión de la actividad multinacional en su conjunto y de los procesos de generación de valor. Las acciones de BEPS tratan de corregir estas deficiencias incorporando nuevas directrices y guías de actuación, así como, exigiendo a las multinacionales un incremento de la documentación que soporte las valoraciones realizadas, incluyendo un informe de su actividad país por país que las administraciones tributarias se intercambian.(OCDE, 2015: 31)

 Acción 12: Revelación de mecanismos de Planificación fiscal agresiva Las conductas BEPS no sólo surgen de la falta de coordinación de las normas de cada uno de los Estados con la de los demás. También derivan de la falta de coordinación entre las administraciones tributarias. Esto lleva consigo una carencia de información imprescindible para llevar a cabo las actuaciones de control correspondientes, y en esta línea, la acción número 12 lo que pretende es obligar a los intermediarios a que expliciten aquellas planificaciones que pudieran ser consideradas agresivas y coordinar el intercambio de esta información entre administraciones. (OCDE, 2015: 41)

El Informe del 2015 no es muy explícito en cuanto a los perfiles y definición de lo que es planificación fiscal agresiva al optar para su identificación por proporcionar indicios, quizás por intentar englobar cualesquiera operativa BEPS sin predeterminarlas a priori. Lo que sí hace es recoger recomendaciones dirigidas a los Estados sobre el diseño de las normas de declaración obligatoria y establecer mecanismos para acelerar el acceso a una información más exhaustiva y pertinente por parte de las administraciones tributarias. Por su importancia, veremos los aspectos más relevantes en el apartado siguiente.

El resto de acciones BEPS no son tan interesantes a los propósitos de este estudio, en cuanto no profundizan en los elementos configuradores de la planificación fiscal agresiva y sí sobre aspectos relevantes del propio proyecto (cómo cuantificar operaciones BEPS, mejorar la resolución de controversias o la instrumentación de las modificaciones en los convenios que surjan del proyecto a través de un tratado multilateral).

En consecuencia, y como resultado del análisis del contexto en el que aparece la expresión planificación fiscal agresiva, podemos decir que está se corresponde con supuestos en los que aprovechando la inexistencia de normas específicas, arbitrando sobre descoordinaciones entre normativas de distintas jurisdicciones, se consigue una reducción global impositiva.

Debe subrayarse ya, que no necesariamente estamos ante supuestos que infrinjan la legalidad, en la medida en que no existe o no existía una normativa común coherente al respecto. Por consiguiente, podemos concluir en este punto que no necesariamente la planificación fiscal agresiva tiene que estar vinculada con una transgresión de la ley, aunque sí parece vincularse con una reducción de la carga tributaria global, y por tanto que el resultado de la conducta o práctica pueda ser contraria a lo pretendido por el legislador. Igualmente, el Plan BEPS subraya la necesidad de un componente internacional en esta actividad de planificación agresiva, y apunta a cualesquier mecanismo que permita el traslado de la imposición de aquellas jurisdicciones en las cuales se realiza la actividad a aquellas jurisdicciones que gozan de una menor tributación.

2.2 LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA EN LA DAC6

La norma comúnmente conocida como DAC 6, impone a los intermediarios fiscales (asesores, abogados, gestores administrativos, o instituciones financieras) la obligación de declarar aquellas operaciones que puedan considerarse como prácticas de planificación fiscal agresiva, siempre que se produzcan en el ámbito comunitario. (WoltersKuwler)

Conviene por tanto a los propósitos de nuestro análisis, detenernos en el estudio de la Directiva, dado que al obligar a los intermediarios a revelar esta información, necesariamente el texto legal, aún sin definirla, se aproxima al concepto de planificación fiscal agresiva.

La Directiva tiene su origen en la Acción 12 de BEPS. Sobre esta base, la Comisión Europea llevó a cabo un proceso de consulta pública que resultó en una Propuesta de Directiva de modificación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. El 13 de marzo del año 2018 se aprobó definitivamente el anterior Proyecto y con fecha 5 de junio de 2018 se publicó la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatoriode información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. (Rodríguez, 2018: 110-114)

La Directiva estableció un plazo de dieciocho meses para que los Estados miembros transpusieran en sus ordenamientos internos las directrices recogidas en la misma. Por lo tanto, tendría que haber entrado en vigor la Directiva en todos los Estados miembros el 1 de julio de 2020. (Calvo, 2020: 1 y 2)

No obstante, en España la transposición se publicó el 30 de diciembre del año 2020 a través dela Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Esta ley entró en vigor el día 31 de diciembre de 2020. (Deloitte)

Tanto el objetivo de la Acción 12 del Plan BEPS como de la DAC6 es obtener información sobre las prácticas de planificación fiscal agresiva lo más pronto posible. Su objetivo es una mejor planificación de las actuaciones inspectoras y llevar a cabo a gran velocidad los cambios normativos necesarios para evitar dichas prácticas. (Rodríguez, 2018: 140-142)

Cierto es que tanto en el caso de la OCDE como de la DAC6 ha sido imposible llevar a cabo un listado de mecanismos de planificación fiscal

agresiva, ya que la imaginación de los obligados tributaros no tiene límites y pueden aparecer nuevas prácticas constantemente.

Para saber si nos encontramos ante operaciones sobre las que se debe informar, la Acción 12, recoge dos tipos de indicios de planificación fiscal agresiva, los indicios genéricos y los específicos. Al no existir una lista cerrada de conductas abusivas la Acción 12 ha recogido una lista de indicios que hay que tener en cuenta para calificar una operación como agresiva.

Entre los indicios genéricos se encuentran (Rodríguez, 2018: 960-1025):

- La confidencialidad. Tiene lugar cuando la operación se ofrece a los clientes bajo condiciones de confidencialidad, es decir, estos se comprometen a no divulgar las características del diseño del esquema. Por lo tanto, esta obligación solo vincula al contribuyente. Este tipo de cláusulas pueden llegar a contener especiales ventajas fiscales derivadas del esquema comercializado, por ello, se deben someter a la obligación de información.
- El segundo indicio es la retribución muy elevada o contingente que esté condicionada al éxito de la operación. Lo que se quiere evitar es que la retribución derive de ventajas fiscales.
- Existe otro indicio similar, la "protección contractual" que consiste en cláusulas que garantizan al contribuyente el resultado del esquema, o como mínimo, le protegen de posibles perjuicios. En este supuesto pueden tener lugar operaciones con elevadas ventajas fiscales donde se pida una mayor retribución, y por ello, se garantice el resultado o proteja de posibles daños.
- La cláusula de "exención de responsabilidad", es una condición que excluye o limita la responsabilidad del intermediario fiscal.
- Por último, los productos fiscales normalizados son un indicio propio de determinada jurisdicciones. Consiste en el ofrecimiento al cliente de una documentación estandarizada que le permita implementarlo sin ningún tipo de asesoramiento que le ayude a adaptarlo a sus circunstancias. El fin de dichos productos es captar esquemas de comercialización masiva, ya que no es necesario llevar a cabo adaptaciones trascendentales.

Por el contrario, los indicios específicos del Derecho comparado tienen como finalidad captar las operaciones que se aprovechan de aquellas debilidades del sistema sobre las que ya tiene concomimiento la Administración (Rodríguez, 2018: 1030).

Los indicios específicos más utilizados en la experiencia comparada son (Rodríguez, 2018: 1035-1110):

- Las estructuras de pérdidas. Se refiere a las operaciones que generan pérdidas como fin último, para posteriormente compensar bases imponibles en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) o plusvalías derivadas de la trasmisión de activos.
- Las estructuras de transformación de rentas. Son operaciones financieras o de seguros que puedan concluir en una recalificación de rendimientos o una variación del beneficiario. Como es el caso de los "arrendamientos financieros, los instrumentos financieros híbridos, derivados o los contratos que versan sobre instrumentos financieros".
- Junto con lo anterior, se incluye como indicio la participación en entidades total o parcialmente exentas, combinada con una menor tributación a través de los precios de transferencia.
- Estructuras vinculadas al empleo. Estas operaciones utilizan planes de pensiones para transformar rentas del trabajo en rentas del ahorro, consiguiendo así un tratamiento fiscal mucho más ventajoso.
- La participación en entidades residentes en paraísos fiscales o en territorios de baja o nula tributación es claramente un indicio específico. Los contribuyentes residen en dichos Estados con el objetivo de conseguir muy elevadas ventajas fiscales o incluso una tributación nula.o la ocultación de su actividad.
- Por último se encuentran las operaciones que se incluyen en listas elaboradas por la Administración. Esta es una opción tomada por diferentes países como Sudáfrica o Estados Unidos, los cuales han llevado a cabo listas administrativas de operaciones que quedan sometidas al deber de declaración de manera automática.

La Directiva acoge en esencia los indicios de la acción 12, si bien clasificados de distinta forma, al distinguir entre indicios genéricos, indicios específicos generales, determinados indicios específicos para transacciones transfronterizas, indicios específicos relativos al intercambio automático de información e indicios específicos relativos a los precios de transferencia.

De acuerdo con Moreno González esta Directiva ha sido muy criticada, generando preocupación debido a las nuevas obligaciones de transparencia que recoge, especialmente en el caso de los intermediarios fiscales. Los términos y expresiones utilizados en ellas suelen ser amplios, así mismo, gran parte de los conceptos claves para su aplicación no se definen o éstos son imprecisos. Tampoco se tiene claro que consecuencias acarreará esta Directiva para el secreto profesional, el derecho a no auto inculparse, a la intimidad, la protección de datos de carácter personal o la libertad de empresa. (Moreno González, 2019: 24)

Lampreave Márquez afirma lo anterior, al concluir que lo más criticado en la DAC 6 ha sido su exceso de generalidad y la falta de concreción, especialmente en las señas distintivas de lo que debe considerarse planificación fiscal agresiva. La razón de lo anterior es que la Comisión quería evitar posibles lagunas que pudieran ser utilizadas por los Estados miembros para no aplicar la DAC 6. Sin embargo, esto podría provocar lo contrario, una mayor incertidumbre, ya que una definición de planificación fiscal agresiva demasiado amplia podría conllevar inseguridad jurídica. (Lampreave, 2018: 12)

Por tanto, y como resumen de este apartado, podemos establecer que los intentos realizadosde concreción sobre el concepto de planificación fiscal agresiva al establecerse obligaciones de declaración a los intermediarios fiscales, son insuficientes y abiertos.

No obstante, cabe destacar que la planificación fiscal agresiva vuelve a asociarse con el elemento transnacional, así como a la erosión de bases imponibles y traslado artificial a otros Estados de menor tributación, o al aprovechamiento de regímenes que impliquen una menor tributación. Las técnicas apuntadas vuelven a estar vinculadas con el uso de estructuras de pérdidas, de transformación de rentas,los precios de transferencia o la presencia en jurisdicciones de poca o baja tributación.

Más interesante resulta la concreción que realizan determinadas administraciones, en las cuales, explícitamente se detallan aquellas operaciones que quedarían englobadas bajo el concepto. Quizás de esta manera se proporciona una mayor seguridad jurídica a los operadores, pero tiene como elemento contrario el no englobar aquellas actividades que no estén incluidas, y por tanto, este ejercicio de positivización de lo que es planificación fiscal agresiva constriñe un concepto que por otro lado goza de lo que pudiera ser una ambigüedad buscada.

3. LAS MEDIDAS ANTI PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

Una vez hemos indicado en el apartado anterior cuáles son las operaciones que aparecen descritas como de planificación fiscal agresiva en BEPS y la DAC6, corresponde en este epígrafe hacer un análisis de los mecanismos empleados para específicamente hacerles frente. Esto nos va a permitir, por un lado, dar noticia de las medidas anti planificación fiscal agresiva incorporadas en los Estados, y por otro, entender de mejor manera (si se quiere por contraposición, en cuanto objeto de la reacción), los perfiles del concepto. Por ello, a continuación entraremos a conocer por este orden, las principales medidasincorporadas en los Convenios, las adoptadas por la UE, y las de nuestra legislación interna.

3.1 ALCANCE INTERNACIONAL EN LOS CONVENIOS DE DOBLE DISPOSICIÓN

El mecanismo internacional que lucha contra el uso abusivo de los CDI es la Acción 6 del Plan BEPS "Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales".

Según Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015, su definición es la siguiente: "Desarrollar disposiciones convencionales y recomendaciones relativas al diseño de normas internas que impidan la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas. Se realizarán también trabajos para clarificar que los convenios fiscales no se destinan a ser empleados para generar doble no imposición e identificar las consideraciones de política fiscal que, en general, los países deben tener en cuenta antes de decidirse a entrar en un convenio tributario con otro país". (OCDE, 2015: 15)

De esta forma, a través de dicha Acción la OCDE aconseja medidas que pueden llegar a establecerse en los convenios fiscales, con el objetivo de prevenir el reconocimiento de los beneficios en los que concurran situaciones abusivas como el *treatry shopping*, que utiliza estructuras artificiosas. El abuso de tratados y el *treatry shopping* son las mayores preocupaciones en materia de erosión de bases y traslado de beneficios. (Sánchez de Castro, 2016: 82-83)

Por lo tanto, esta Acción tiene principalmente dos objetivos:

 La limitación del acceso a los beneficios establecidos en los convenios a aquellos sujetos verdaderamente merecedores (Carmona, 2020: 1).

De acuerdo con el Informe final (2015), en este primer objetivo se permite a los Estados cierta flexibilidad, pudiendo estos escoger entre varios criterios como la política fiscal.

Elegirán así entre aplicar de manera conjunta una cláusula relacionada con el "Propósito principal" (*Principal PurposeTest*, en adelante PPT) de las transacciones con la cláusula de "Limitación de Beneficios" ("entitlement to benefits/ limitation of benefits", en adelante LOB), o aplicar una u otra cláusula separadamente, junto con otras normas cuyo fin sea limitar la utilización de sociedades instrumentales en operaciones financieras. (Carmona, 2020:1)

La cláusula LOB está inspirada en una norma de la misma naturaleza recogida en el Modelo de CDI de Estados Unidos. Es una norma subjetiva que recoge criterios específicos con el objetivo de limitar el acceso a los beneficios. Por el contrario, la cláusula PPT contiene rasgos objetivos y se centra en el propósito principal de una transacción, término que es mucho más abstracto e indeterminado. (Carmona, 2020:2-4)

La redacción de la cláusula PPT es la siguiente: "No obstante las restantes disposiciones del Convenio, los beneficios concedidos en virtud del mismo no se otorgarán respecto de un elemento de renta o de patrimonio cuando sea razonable considerar, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que el instrumento u operación que directa o indirectamente genera el derecho a percibir ese beneficio, tiene entre sus propósitos principales la obtención del mismo, excepto cuando se determine que la concesión del beneficio en esas circunstancias es conforme con el objeto y los propósitos de las disposiciones pertinentes del convenio". (Sánchez de Castro, 2016: 84)

Por ello, el principal objeto de la transacción es asegurar que los convenios se aplican por el debido cumplimiento de sus objetivos y no por la artificiosidad de los mecanismos utilizados (Sánchez de Castro, 2016: 85).

Para impedir la utilización abusiva de los CDI se introdujo en el MCOCDE el artículo 29 (donde se recogen estas dos cláusulas). La finalidad de este artículo es prevenir las distintas formas de *treaty-shopping*, por ello, tiene la consideración de cláusula anti planificación fiscal de alcance general. El *treaty-shopping* es una mecanismo abusivo mediante el cual no residentes de un Estado establecen una entidad en el mismo con el objetivo de reducir o anular su carga tributaria en el Estado de la fuente, mediante la aplicación de los beneficios recogidos en el CDI suscrito entre el Estado de la fuente y el Estado donde se encuentra la entidad. Lo anterior se consigue estableciendo la cláusula LOB, PPT o ambas. (Carmona, 2020:2)

 Declarar que el fin de un CDI en ningún caso será el amparo o propiciamiento de situaciones de desimposición o mínima imposición mediante conductas de elusión fiscal (Carmona, 2020: 1).

En el segundo supuesto se establece una redacción específica para el Preámbulo, la introducción del Modelo de CDI y los Títulos de los convenios.

Así en el Preámbulo aparecerá lo siguiente: "Con la intención de eliminar la doble imposición en relación con los impuestos comprendidos en este

Convenio sin generar oportunidades de no imposición o imposición reducida mediante evasión o elusión fiscales (incluida la práctica de la búsqueda del convenio más favorable que persigue la obtención de los beneficios previstos en este Convenio para el beneficio indirecto de residentes de terceras jurisdicciones)". (Carmona, 2020:1 y 2)

Mientras que en el encabezamiento del Título será "Convenio para la eliminación de la doble imposición en renta y capital y para la prevención de la evasión y la elusión fiscal" (Carmona, 2020:1).

En este contexto destaca el concepto de beneficiario efectivo, el cual implica que el Estado de la fuente solo tiene la obligación de aplicar los límites del MCOCDE en el caso de tributación en la fuente de dividendos, intereses y cánones cuando el beneficiario efectivo sea un sujeto que resida en el otro Estado parte del CDI. El objetivo de esta cláusula es impedir conductas de *treaty shopping*. (Ceballos, 2010: 1)

Esta cláusula aparece en los artículos 10.2 y 12.2 MCOCDE relativos a la imposición de dividendos y regalías respectivamente, que recogen que el Estado de la fuente no tiene la obligación de renunciar al derecho a percibir un tributo sobre ingresos por dividendos o regalías, por el hecho de que dichos ingresos pasen de manera inmediata a manos de un residente en un país con el que el Estado de la fuente tiene suscrito un CDI. (OCDE, 2010: 194 y 227)

En los dos anteriores artículos el término beneficiario efectivo debe interpretarse en su contexto y teniendo en cuenta los objetivos e intenciones del CDI, junto con la voluntad de evitar la doble imposición, la evasión y la elusión fiscal. (OCDE, 2010: 194 y 227)

Asimismo, el artículo 11.2 MCOCDE relativo a la imposición de intereses reserva el derecho a gravar los intereses al Estado de donde proceden (Estado de la fuente), con límite máximo del diez por ciento. Esto puede crear problemas para el comercio internacional cuando el impuesto en el Estado de la fuente se exige sobre el importe bruto de los intereses, independientemente de los gastos en los que se incurre al obtener dicho interés. Con el fin de evitar lo anteriormente descrito, el acreedor en la práctica tiende a desplazar al deudor la carga impositiva que establece el Estado de la fuente sobre dichos intereses, y por consiguiente, aumenta la tasa de interés que cargará el deudor. De esta forma, la carga financiera estará agravada en una cuantía que corresponde con el impuesto a pagar en el Estado de la fuente. (OCDE, 2010, 214)

Como se observa, como medida para evitar algunas prácticas agresivas tendentes a abusar de los CDI, los Estados contratantes deberán dilucidar entre los LOB en cuanto establece específicamente los sujetos a los que no se limita, en contraste con la indeterminación del objetivo principal de la PPT.

Nuevamente, del análisis de estas cláusulas la planificación fiscal agresiva parece referirse específicamente al ámbito internacional y al trasladar

los beneficios según el interés del contribuyente, y ello aprovechando desajustes de coordinación entre tratados internacionales.

3.2 NORMATIVA EUROPEA

En el ámbito comunitario destaca el Paquete Anti-Elusión Fiscal o ATAP (*Anti-Tax Avoidance Package*), formado por una serie de acciones que neutralizan los esquemas de erosión de bases imponibles y la transferencia de beneficios considerados como inaceptables. (Fundación Impuestos y Competitividad, 2016: 4)

Dicho paquete nació como respuesta a las importantes pérdidas en la recaudación de tributación de los Estados miembros de la UE, como consecuencia de las prácticas de planificación fiscal agresiva. Pretendía ser una solución común y flexible para todos los Estados miembros ajustada a las conclusiones del Plan BEPS, a fin de que se incorporen a los veintiocho sistemas nacionales del IS. (Lefebvre, 2020: 4907)

Según De Juan Casadevall (2018: 20), estamos ante un auténtico proceso de convergencia normativa de la regulación comunitaria e interna, que pide una aplicación uniforme, es decir, interpretativa y aplicativa.

En este paquete, y entre otras medidas, se encuentra la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas deelusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior, conocida como *Anti-Tax Avoidance Directive* o "Directiva anti-abuso" (en adelante ATAD 1).

Esta Directiva se aplica a los sujetos obligados del IS en uno o varios Estados miembros, así como en los EP. Contiene cinco medidas anti-abuso que protegen el IS de las conductas de planificación fiscal agresiva con la finalidad de erosionar bases imponibles (Lefebvre, 2020: 4908): normas sobre la limitación de los intereses, la imposición de salida, una norma general contra las prácticas abusivas, medidas relativas a las sociedades extranjeras controladas y sobre asimetrías hibridas.

La norma general contra las prácticas abusivas se recoge en el artículo 6 de la Directiva antielusión. Esta norma recoge que para el cálculo de la deuda tributaria en concepto de IS, nunca se tendrán en cuenta los mecanismos cuyo propósito principal sea una ventaja fiscal que desvirtúe con su falsedad el fin del precepto tributario correspondiente al caso. Los mecanismos tendrán la consideración de falseados cuando no concurran en ellos razones comerciales válidas que muestren la realidad económica. Si lo anterior no se cumple, la deuda tributaria se determina de acuerdo con la legislación nacional.

Según la Fundación Impuestos y Competitividad podría considerarse que esta norma general anti-elusión comunitaria ya está traspuesta en nuestro

ordenamiento interno, debido a la similitud que presenta en la redacción y contenido con el artículo 15 LGT sobre el Conflicto en aplicación de la norma, ya que este trata la artificiosidad o falta de propiedad de los actos cuyo propósito es el ahorro fiscal. (Fundación Impuestos y Competitividad, 2016: 20)

Aunque esta institución no descarta la posibilidad de introducir una norma general anti aplicación fiscal en el IS que desarrolle de forma más precisa el contenido del artículo 6 de la Directiva. Sin embargo, esto no conllevaría un efecto relevante en la práctica, ya que las normas generales anti-elusión de la LGT son aplicables al ámbito del IS. (Fundación Impuestos y Competitividad, 2016: 20)

Asimismo, De Juan Casadevall considera que esta Directiva goza de una vis atractiva en cuanto al Impuesto sobre la Renta de no Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en adelante IRNR), y también en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, en adelante IRPF) en el supuesto de que la norma aparezca como una escisión normativa de la imposición corporativa. (De Juan, 2018: 21)

Por último, la segunda parte del Paquete Anti-Elusión Fiscal es Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países, (conocida como ATAD2) y que viene a incorporar medidas anti-híbridos cuando las contrapartes no están en la UE.

El Ministerio de Hacienda con fecha 30 de noviembre de 2020, publicó el Anteproyecto de Ley por el que se modifican la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, y el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado mediante Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, en relación con las asimetrías híbridas. Este Anteproyecto se encontraba en fase de audiencia e información pública hasta el día 23 de diciembre de 2020. (EY)

Por lo tanto, el ATAP se compone de dos Directivas (aunque nos hayamos centrado especialmente en la ATAD 1), que transponen el Plan BEPS en el acervo comunitario. Estos instrumentos son de gran importancia, ya que el objetivo final del Plan BEPS es que los diferentes sistemas fiscales implementen las recomendaciones establecidas en las Acciones, adaptándolas a las necesidades de cada uno de ellos. De esta manera, se suplirán los vacíos legales, luchando de forma más eficiente contra la planificación fiscal agresiva.

3.3 CLÁUSULAS GENERALES

El ordenamiento jurídico español recoge tres cláusulas de alcancegeneral que pueden ser consideradas, como ya apuntamos en el epígrafe anterior, la concreción en nuestro ordenamiento de las cláusulas antiabuso que aparecen como reacción en el ámbito internacional.Nos referimos al conflicto en la aplicación de la norma, las posibilidades de calificación de las que goza la administración tributaria, y la simulación.

3.3.1 Conflicto en aplicación de la norma y el fraude de ley

Entre las figuras anti-abuso que luchan contra las figuras negociales abusivas destaca el conflicto en aplicación de la norma en el ordenamiento jurídico español. Esta norma se incluyó en la LGT del año 2003 y es una evolución del fraude de ley, debido a que difiere de esta figura en su configuración.

Según Banacloche Pérez el fraude de ley o fraus legis conlleva aplicar una norma improcedente (norma de cobertura) en lugar de aplicar la norma que verdaderamente corresponde (norma defraudada) al hecho imponible. Es una aplicación indebida de las leyes, pero no llega a ser una infracción de ley. Por ello, su regularización no concluye en una sanción, sino en la aplicación de la norma que proceda. (Banacloche, 2014: 2)

No se debe confundir con el fraude a la ley o fraus lege que es una conducta ilícita, donde se lleva a cabo de forma voluntaria una infracción tipificada, de acción u omisión, que puede ser culpable, dolosa o simple negligencia. (Banacloche, 2014: 2)

Por lo tanto, el fraude de ley consiste en aplicar una norma indebida a un hecho imponible, defraudando así la que era procedente. De acuerdo con Banacloche Pérez esta figura en sus inicios no estaba relacionada con la base imponible o liquidable, ni el tipo impositivo o las deducciones. Posteriormente se fue aceptando la idea de que el fraude de ley afectaba también a la base imponible. (Banacloche, 2014: 4 y 5)

Según Salto Guglieri el fraude de ley es un negocio vaciado de su causa. La mayor parte de la doctrina considera que la intención del sujeto pasivo no debe calificarse como ilícita, sino como el incumplimiento objetivo del ordenamiento jurídico. El propósito de eludir el tributo se debe manifestar de manera externa, lo que ocurrirá a través de lo inapropiado del negocio utilizado. (Salto, 2010: 18-21)

Banacloche Pérez concluye que la aplicación del fraude de ley tuvo grandes inconvenientes en la práctica. Por el contrario esta figura tributaria sí se encontraba claramente definida en el ámbito fiscal diferenciada del fraude de ley recogido por el CC. Fue la LGT del año 2003 la que acabó con dichos

inconvenientes jurídicos regulando la controversia en el conflicto en aplicación de la norma. (Banacloche, 2014: 8-10)

El conflicto en aplicación de la norma se recoge en el artículo 15 LGT, que indica lo siguiente: tendrá lugar el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en el supuesto de que se evite de manera total o parcial la realización del hecho imponible o se reduzca la base o la deuda tributaria de la siguiente forma:

- Mediante actos o negocios que individualmente o en su conjunto sean considerablemente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido; o
- Mediante actos o negocios que no tengan efectos jurídicos o económicos relevantes, diferentes del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios.

Por lo tanto, para que concurra el conflicto en aplicación de la norma deben concurrir dos requisitos (Lefebvre, 2018: 4874):

 El carácter artificioso o impropio, que es un concepto jurídico indeterminado con dificultad de delimitación.

La Administración tributaria debe comparar el negocio usual o propio con el que de verdad se ha llevado a cabo. Con ello se asegurará que este último no es el negocio adecuado para el fin buscado o que el contribuyente lo está utilizando para forzar su resultado.

Dichos negocios impropios o anómalos suelen consistir en operaciones complejas, los cuales solo tienen sentido en su conjunto, pero no de forma aislada.

• En el caso de los efectos jurídicos económicos o irrelevantes, la existencia de un motivo económico válido marca la diferencia entre un supuesto de economía de opción y la elusión fiscal.

La terminología usada en esta figura puede ser criticada, ya que el término "conflicto" es genérico y poco explicativo (Lefebvre, 2018: 4872).

De acuerdo con los artículos 15 y 159 LGT para que se declare el conflicto en aplicación de la norma tributaria es necesario que la Comisión consultiva emita previamente un informe favorable.

Esta comisión estará formada por dos representantes del órgano competente para la contestación de consultas tributarias escritas, nombrándose a uno de ellos como Presidente, así como a otros dos representantes de la Administración tributaria actuante.

El interesado tiene un plazo de quince días para presentar alegaciones y aportar o proponer las pruebas procedentes. El plazo máximo para la emisión del informe es de tres meses desde la remisión del expediente del órgano inspector a la Comisión, el cual puede ampliar la Comisión hasta un mes más. El informe vincula al órgano de inspección y no es susceptible de recurso ni reclamación.

Asimismo, en el año 2015 a través de la LGT se añadió el artículo 206 bis que recoge por primera vez la Infracción en supuestos de conflicto en la aplicación de la norma tributaria. Este artículo recoge cuatro supuestos que conllevan la consideración de infracción:

- La falta de ingreso total o parcial de la deuda tributaria en el plazo correspondiente. La infracción tributaria para este supuesto es grave, siendo la sanción una multa pecuniaria proporcional del cincuenta por ciento de la cuantía dejada de ingresar.
- La obtención indebida de una devolución, esto conlleva una infracción grave cuya sanción es una multa pecuniaria proporcional del cincuenta por ciento de la cantidad devuelta indebidamente.
- La solicitud indebida de una devolución, beneficio o incentivo fiscal, siendo una infracción grave, lo que conlleva sanción en forma de multa pecuniaria proporcional del quince por ciento de la cantidad indebidamente solicitada.
- "La determinación o acreditación improcedente de partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros". La infracción es asimismo grave, con una sanción que consiste en una multa pecuniaria proporcional del quince por ciento del importe de las cantidades indebidamente determinadas o acreditadas, en el supuesto de que sean partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del cincuenta por ciento si son partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

Los anteriores incumplimientos tendrán la consideración de infracción siempre que se acredite la existencia de igualdad sustancial entre el objeto de regularización y los supuestos con criterio administrativo, cuando que se haya publicado para conocimiento de la ciudadanía con anterioridad al comienzo del plazo para presentar declaración o autoliquidación.

De acuerdo con Delgado Pacheco, en sentido estricto las cláusulas generales de antielusión solamente abarcan las normas que evitan el fraude a

la ley tributaria o el abuso en la utilización de las formas jurídicas. Por el contrario, desde una perspectiva práctica, estas normas serán aquellas a través de las cuales la Administración tributaria recalifique un acto o negocio jurídico, considere que concurre una simulación o rechace una ventaja fiscal en fraude de ley o a través de negocios impropios sin razones económicas válidas (arts. 13,15 y 16 LGT). (Delgado, 2004: 1)

Por el contrario, hay autores como Banacloche Pérez que opinan que el conflicto en aplicación de la norma es un abuso de Derecho, ya que no se recoge en ninguna ley ni en la Constitución (en adelante CE) que los contribuyentes tengan la obligación de tributar lo máximo posible por sus negocios. Asimismo, considera que el conflicto vulnera la libertad de los obligados tributarios incluso cuando estos actúan dentro del ámbito de la ley, haciéndoles tributar como si el objeto de su consentimiento y su voluntad hubieran sido otros. Esto convierte a la norma en contraria a la razón y arbitraria. (Banacloche, 2010: 1-2)

Banacloche Pérez niega que esta figura se utilice en la lucha contra la elusión o la evasión fiscal, sino que lo que hace el Derecho es someter el erróneo uso de las normas a la aplicación de las verdaderamente procedentes en concordancia con la causa y la finalidad del acto del contribuyente con su libre consentimiento. Para este autor, esto no tiene lugar solamente en los supuestos de mayor tributación. (Banacloche, 2010: 2)

No obstante, sí que consideramos que el ordenamiento ha considerado que el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, como la reacciónmás importante de nuestro ordenamiento equiparable a la de una cláusula general anti planificación agresiva, y además la ha dotado de un perfil ilícito al ser sancionable. Gracias a este mecanismo, se podría añadir por primera vez a la definición de planificación fiscal agresiva dicho adjetivo.

3.3.2 Calificación

El artículo 13 LGT recoge la figura de la calificación de la siguiente forma: "Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez".

El objetivo de la calificación es asegurarse de que una norma específica resulta aplicable al caso. Lo primero que debe llevarse a cabo es encontrar la norma aplicable, lo que puede llegar a ser extremadamente difícil, ya que todas las normas están relacionadas y deben examinarse en el contexto del ordenamiento jurídico en su conjunto. (Lefbvre, 2018: 4815)

Esta figura es necesaria para luchar contra la planificación fiscal agresiva debido a que las normas regulan la realidad de manera general y abstracta, pero se aplican a hechos y supuestos reales y concretos. Por ello, es vital constatar que los hechos reales se subsumen a los presupuestos de hecho. La calificación puede llegar a ser una tarea extremadamente compleja en casos de conceptos jurídicos indeterminados. (Lefbvre, 2018: 4815)

La calificación destaca especialmente en las autoliquidaciones, ya que son los obligados tributarios quienes previamente califican y cuantifican, y posteriormente ingresan la deuda tributaria (art. 120.1 LGT).

No obstante, si la Administración tributaria en el desarrollo de las funciones de comprobación o investigación concluye que los obligados no han calificado correctamente las operaciones, esta puede recalificarlas con objeto de adaptarlas a su correcta naturaleza (Lefbvre, 2018: 4816). Todo ello sin perjuicio de quelos conflictos que se planteen puedan ser resueltos en última instancia por los jueces y tribunales (art. 117 CE).

De esta forma, según el principio antinominalista recogido por la jurisprudencia, los hechos, actos y negocios se calificarán conforme a su verdadera naturaleza jurídica, sin importar la calificación dada por los obligados tributarios, debido a que las cosas son lo que son con independencia de la denominación que se les hayan dado. (Lefebvre, 2018: 4819)

Por consiguiente, en la calificación la Administración tributaria le da al contribuyente la oportunidad de actuar de buena fe conforme al deber de contribuir. Sin embargo, en el supuesto de que esto no sucediera la Administración se reserva la facultad de calificarlas de nuevo, esta vez de acuerdo a su verdadera naturaleza.

3.3.3 Simulación

En el ámbito tributario la simulación se encuentra recogida en el artículo 16 LGT. Este artículo recoge lo siguiente: el hecho imponible gravado será el realizado por las partes en aquellos actos o negocios en los que exista simulación. La Administración tributaria será la encargada de declarar si existe la simulación en el correspondiente acto de liquidación, no produciendo esta calificación ningún otro efecto que los exclusivamente tributarios. Así mismo, en la regularización se exigirán los intereses de demora y la sanción pertinente.

Por lo tanto, se puede concluir que la simulación como tal no tiene una definición en la norma tributaria, no obstante, puede producirse en cualquier negocio jurídico. Por ello, la jurisprudencia y la doctrina se han visto en la obligación de delimitar dicha figura, dividiendo el concepto en simulación absoluta y relativa.

La Sentencia del Tribunal Supremo (en adelante STS) de 29 de noviembre de 2019 diferencia entra la simulación absoluta y la relativa. La simulación absoluta es aquella falsa declaración que vacía al negocio de causa, mientras que la simulación relativa consiste en un negocio jurídico verdadero, siendo la causa de la misma naturaleza.

Por lo tanto, la simulación absoluta tiene lugar cuando varios sujetos acuerdan aparentar la celebración de un determinado contrato, mientras que la simulación relativa es el encubrimiento de otro contrato, ya sea en su naturaleza, objeto, partes o cualquier otro elemento. (Lefebvre, 2019:586)

Asimismo, una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra con fecha 31 de diciembre de 1998 afirma que la simulación debe ser una declaración de voluntad emitida de manera consciente con acuerdo entre las partes, cuya finalidad sea el engaño de apariencia de un negocio jurídico que en realidad no existe o el cual es distinto del que se produce.

Dicho Tribunal concluye que hay simulación absoluta cuando el negocio carece de contenido real, mientras que la simulación relativa es un negocio jurídico inexistente donde el fin de las partes es llevar a cabo otro distinto exteriorizado a terceros. Al primer concepto lo considera simulado, en cambio al segundo lo determina como disimulado.

Por lo tanto, la simulación hace uso del engaño para conseguir su fin, siendo esto una práctica artificiosa. Por ello, su maliciosidad, engaño u ocultación comportarán en la mayoría de los supuestos infracciones de los artículos 191 y ss. LGT con sus correspondientes sanciones. (Durán, 2014: 30)

Esto subordina la declaración de simulación a la prueba de engaño u ocultación, obligando a la Administración tributaria a un empleo riguroso de las categorías elusivas (García, 2018: 364).

De acuerdo con Banacloche Pérez, la jurisprudencia (STS con fecha 2 de enero de 1978) concluyó que un negocio simulado surte efectos cuando tienen lugar los requisitos del artículo 1.261 CC, es decir, el consentimiento de los contratantes, el objeto cierto, y especialmente, la causa lícita de la que nace el acto que las partes ocultan, a través de otro acto sin causa o con causa falsa. (Banacloche, 2011: 6)

La STS 134/ 2011 de 24 de febrero de 2014 define la simulación como la creación de una realidad jurídica aparente, denominada simulada, que oculta una realidad jurídica diferente o la inexistencia del acto o negocio jurídico, denominada subyacente. Esta figura es capaz de alcanzar a cualquiera de los elementos del contrato o negocio.

Así mismo, los efectos de declaración de la simulación por la Administración tributaria solo tendrán efectos fiscales no pudiendo trascender este ámbito, sin perjuicio de que se pueda promover esta figura en el correspondiente ámbito, como el orden jurisdiccional civil. (Durán, 2014: 64)

De esta forma, el objeto del ordenamiento es evitar la planificación fiscal agresiva, pero en ningún momento pretende alterar la eficacia de los negocios jurídicos en relación con la partes (Durán, 2014: 64).

La simulación es otro instrumento utilizado para limitar los intereses agresivos o improcedentes de los contribuyentes. Se debe tener en cuenta la intención real del contrato y no la que pretenden proyectar los interesados, de esta forma, el ordenamiento interno recoge un supuesto de hecho y su solución, lo que concluye en otro tipo de perfil de planificación fiscal agresiva.

3.4 CLÁUSULAS ESPECÍFICAS

Por último debemos tratar las cláusulas específicas. Solamente profundizaremos sobre algunas de ellas, las que así hemos considerado, ya que no existe un listado de las mismas.

Las cláusulas específicas se encuentran vinculadas a un determinado tipo de operaciones, como pueden ser los mecanismos encontrados en la normativa interna que intenta paliar la utilización de los paraísos fiscales.

De esta forma, el artículo 19.2 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) concluye que las operaciones llevadas a cabo con sujetos o entidades que residen en paraísos fiscales se valorarán por su valor de mercado.

En el caso de las entidades de capital-riesgo, si la renta se ha obtenido a través de un país calificado como paraíso fiscal, dicha renta positiva obtenida en la transmisión de los valores representativos de la participación en el capital o los fondos propios de las entidades no estará exenta en el noventa y nueve por cien (art. 50 LIS).

En el supuesto de los contribuyentes del IS y del IRNR cuyas rentas se consigan a través de EP en territorio español, cuando participen en Instituciones de Inversión Colectiva constituidas en paraísos fiscales, tendrán la obligación de integrar en la base imponible la diferencia positiva entre el valor liquidativo de la participación al día del cierre del periodo impositivo y el valor de adquisición (art. 54.1 LIS).

Por último, en el caso de imputación de rentas positivas obtenidas por entidades no residentes, nunca podrá deducirse los impuestos satisfechos en un paraíso fiscal (art. 100 LIS).

Por otra parte, el articulo 15.h) LIS recoge otra cláusula específica relacionada con los gastos deducibles. De esta forma, los gastos financieros devengados en el periodo impositivo no serán fiscalmente deducibles, excepto

si el obligado tributario acredita la existencia de motivos económicos válidos para la consecución de las correspondientes operaciones.

Por lo tanto, la Ley limita la deducción de los gastos financieros a una motivación económica válida de las operaciones destinadas a la adquisición, a otras entidades del grupo, de participaciones en el capital o fondos propios, o a las aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo (art. 15.h LIS).

De esta forma, nuestro ordenamiento recoge mecanismos específicos para evitar las estrategias de planificación fiscal agresiva en operaciones concretas. Estas cláusulas son necesarias en situaciones tan especiales como en el supuesto de los paraísos fiscales, países que se nutren de la misma planificación fiscal para subsistir, ofreciendo a los contribuyentes ventajas fiscales extremadamente atractivas.

Como hemos podido apreciar en este epígrafe, en el ámbito comunitario se han transpuesto las recomendaciones del Plan BEPS, mientras que en el ordenamiento jurídico español se han recogido expresamente mecanismos que consideran que la planificación fiscal agresiva es ilícita. Todo lo anterior ayuda a suplir los fallos de los sistemas fiscales, delimitando el concepto de planificación fiscal agresiva y de las reacciones que tendrán los Estados ante ella.

4. EL CONCEPTO DE PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

La doctrina y la jurisprudencia se han esforzado en desarrollar tres categorías vinculadas con el cumplimiento tributario, con perfiles poco definidos y sobre las cuales no hay coincidencia de opiniones entre los autores. Estas son la economía de opción, la elusión fiscal o en terminología anglosajona *tax avoidance*, y la evasión o fraude fiscal. Profundizar en las mismas nos ayudará a conocer si la planificación fiscal agresiva es un concepto nuevo y autónomo que necesita determinación y definición propia, o si por el contrario, podría tratarse de una categoría ya recogida por nuestra doctrina y jurisprudencia. Así mismo, con dichas categorías descubriremos los límites entre la planificación fiscal agresiva y aquellas que gozarían de legitimidad.

4.1 ECONOMÍA DE OPCIÓN

El término economía de opción fue acuñado por José Larraz (1952). De acuerdo con este autor dicha figura consiste en alcanzar el menor gravamen posible eligiendo de entre varias alternativas la más adecuada para tal fin. Estas alternativas pueden estar relacionadas con el hecho imponible, el tipo de gravamen, las exenciones o la cuota. La economía de opción es una conducta lícita en la que se reordena las actividades conforme a los intereses del contribuyente, con el objetivo de una máxima optimización fiscal. (Larraz, 1952: 61-63)

Según Salto Guglieri (Larraz 1952 citado en Salto 2010: 11 y12), Larraz distingue dos categorías dentro de esta figura:

- Economía de opción explícita: son las que la Ley recoge expresamente, por ello, no genera ningún problema de delimitación, ya que la propia norma la establece.
- Economía de opción implícita: son aquellas conductas cuyo fin es el ahorro fiscal pero no se encuentran reguladas por la normativa. Estas nacen por una decisión o planificación lícita del administrado, siempre que el acto o negocio no derive en fraude de ley o simulación.

Igualmente, Peña Garbin considera que la economía de opción es una figura perfectamente lícita, ya que la ley ofrece a un hecho imponible dos alternativas jurídicas válidas, sin importar que tengan diferentes consecuencias fiscales. De esta manera, el obligado tributario optará por la fórmula con el menor coste fiscal, sin infringir norma alguna. (Peña, 2008: 30-31)

De acuerdo con García Berro, en el caso de una economía de opción, la actuación del obligado tributario será plenamente válida cuando los resultados jurídicos se correspondan con la función natural que el ordenamiento atribuye a las operaciones celebradas. Por ello, la ventaja fiscal obtenida será lícita, incluso cuando el ahorro fiscal sea la principal motivación subjetivade las partes. (García, 2018: 379)

La Sentencia de la Audiencia Nacional (en adelante SAN) con fecha 26 de mayo de 2010 define la economía de opción como toda elección libre y lícita entre varias opciones jurídicamente válidas, cuya estrategia sea conseguir una menor tributación. Para que esta elección sea válida debe tratarse de una actuación basada en la buena fe y los negocios jurídicos deben ser celebrados en concordancia con la causa. (SAN citado en Llanes 2020:3)

De esta forma, la economía de opción considerada como una estrategia de minoración de la deuda tributaria, encuentra su fundamento en el principio de autonomía de la voluntad y en el principio de libertad de contratación del artículo 1255CC, debido a que su consecuencia es el ahorro fiscal no contrario al ordenamiento jurídico. No obstante, solo se admitirá esta figura cuando no afecte al principio de capacidad económica ni al de justicia tributaria. (STS 7552/2005 de 29 de marzo de 2010)

De acuerdo con la STS de 2 de noviembre de 2002, la economía de opción está fundada en el dogma de la autonomía de las voluntades, la libertad de contratación y de empresa. Esta figura consiste en la elección más ventajosa o fiscalmente más rentable de varias opciones ofrecidas por la ley. Para ser considerada una operación como economía de opción el requisito esencial es la licitud de la misma, sin importar la habitualidad, normalidad o tradicionalidad de las formas contractuales.

Las STS 5670/2004 de 27 de enero de 2002, STS 2293/2008 de 22 de marzo de 2012 y STS 1265/2011 de 10 de marzo de 2014 consideran que esta figura solo tiene lugar en aquellas situaciones en las que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, que elegirá dependiendo de sus intereses y expectativas. Por lo tanto, desde la perspectiva del ordenamiento es indiferente que elija una u otra, ya que todas las alternativas son legítimas.

La jurisprudencia española ha recogido una limitación a esta figura, esta es la imposibilidad de configurar negocios sin motivo económico válido con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal. (STS con fecha de 16 de septiembre de 2013)

Asimismo, la STS de mayo de 2011 recoge que en ningún caso se entenderá que la economía de opción atribuye al contribuyente la facultad de configurar negocios o situaciones económicas con incidencia fiscal "sin motivos económicos válidos", con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal.

Sin embargo, Vallejo Chamorro y Gutiérrez Lousa no consideran el anterior planteamiento como correcto, ya que Larraz definió la economía de opción desde la interpretación literalista basada en la buena fe. Por consiguiente, esta figura solo debe asociarse a la existencia de un motivo económico válido cuando así aparezca en la norma. (Larraz citado en Vallejo y Gutiérrez, 2016: 4-6)

Según Banacloche Pérez, la STS con fecha 15 julio de 2002, la Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 46/2000 y la SAN con fecha 9 de diciembre de 2004, recogen que no hay economía de opción cuando esto conlleve un perjuicio a Hacienda, sin que sea posible admitir economías de opción indeseables que lesionen el deber de contribuir. Por ello, el límite de la economía de opción es el cumplimiento del deber de contribuir. (STS con fecha 15 julio de 2002, la STC nº 46/2000 y la SAN con fecha 9 de diciembre de 2004 citado en Banacloche, 2011: 19)

Su límite es el efectivo cumplimiento del deber de contribuir y una más plena realización de la justicia tributaria, ya que lo que unos contribuyentes no paguen teniendo la obligación de hacerlo, lo tendrán que pagar consecuentemente otros con más espíritu cívico o menos oportunidades de defraudar (STS 110/1984).

Por último, es necesario mencionar el concepto de "economías de opción indeseadas". Estas son rechazadas por el Tribunal Constitucional en su sentencia 46/2000, ya que las considera como la posibilidad de elegir entre varias opciones legalmente válidas con la misma finalidad, pero algunas generan ciertas ventajas adicionales con respecto a las otras.

Por lo tanto, tanto la doctrina como la jurisprudencia concluyen que la economía de opción es lícita. De hecho, pareciera configurarse como el límite legítimo de la elusión fiscal.

4.2 ELUSIÓN FISCAL

De acuerdo con Armentia (2020: 14), la elusión fiscal es la reducción de lacarga tributaria sin excederse de los límites de la normativa. Según Larraz (1952: 61-63), al contrario que lo visto en la economía de opción, la elusión se centra en el hecho imponible.

Sánchez-Archidona considera que es una conducta lícita que no vulnera de forma directa ningún precepto. La controversia consiste en que tiene "viabilidad ante la falta de conquista normativa de una parcela de actividad real", es decir, los obligados tributarios aprovechan los vacíos legales para así evitar o reducir el coste fiscal. (Sánchez-Archidona, 2017: 142- 143)

Según González Sánchez, el contribuyente busca una figura que no esté tipificada como presupuesto de hecho y sirva para el resultado pretendido, o que sirva mejor que una figura que sí esté regulada, es decir, se aprovecha de

las lagunas existentes en el ordenamiento jurídico para conseguir una menor tributación. (González, 1993, 34-36)

Banacloche (2014: 2) concluye que la elusión del tributo es un concepto genérico que abarca hechos y conductas diferentes pero en ningún caso ilícitas.

Por el contrario, autores como González García diferencian entre dos situaciones. La elusión fiscal como una conducta lícita amparada por el ordenamiento o una conducta que pretende burlar el espíritu de un precepto utilizando uno de sus apartados.(González, 2001: 18)

De esta forma, un sector de la doctrina considera que esta concepción de elusión fiscal ha sido superada en el contexto internacional. García Novoa concluye que en el ámbito internacional la elusión consiste en el aprovechamiento indebido de las diferencias de tributación conseguidas a través de las ventajas fiscales previstas en los Estados de la fuente. (García y López, 2000: 193-196)

Carrasquer considera que en la elusión se soslaya la aplicación de la norma, no llevándose a cabo la realización del presupuesto de hecho como consecuencia del amparo de otra norma con diferente fin. Asimismo, concluye que las conductas de elusión son aquellos actos y negocios jurídicos válidos que poseen todos los elementos para desplegar sus efectos jurídicos, con la peculiaridad de que frustran la eficacia del precepto cuya aplicación se rehúye. Dichas conductas se han calificado tradicionalmente como legales, y por ello, no sancionables, aunque podrían someterse a gravamen conforme a la normativa eludida. (Carrasquer, 2016: 3)

García Berro (2020:26) opina que la elusión es ilícita, son conductas que minimizan el coste fiscal a través de usos forzados o abusivos de las formas jurídicas, o mediante la ocultación de la realidad.

El Tribunal Supremo (en adelante TS) en la Sentencia 1347/2011 de 24 de febrero de 2014 y la Sentencia 1061/2007 de 30 de mayo de 2011 concluye que la elusión fiscal evita su aplicación, pero no infringe la normativa tributaria.

Añade que en la elusión o *tax avoidance*, al contrario que la economía de opción, el ordenamiento jurídico desea que haya tributación sin importar la utilización de actos o negocios jurídicos válidos no recogidos de manera formal en la norma como presupuestos de la imposición.

Sin embargo, el TS concluye que para evitar la figura de la elusión el derecho comparado emplea dos categorías jurídicas, como el fraude de ley en su configuración clásica privatista o específicamente tributaria; y las cláusulas antielusión, ya sean generales o específicas; complementariamente se utilizan la doctrina del "levantamiento del velo" y la doctrina de la transparencia fiscal.

La lucha contra la elusión fiscal al considerarla como una violación indirecta de la norma tributaria, ha encontrado legitimidad constitucional dentro del ordenamiento jurídico en la "solidaridad de todos en el sostenimiento de los

gastos públicos" o en "la justa distribución de la carga fiscal", pero especialmente en el principio de capacidad económica como presupuesto del deber de contribuir y la exigencia de un sistema tributario justo, respetuoso de los principios de igualdad y generalidad recogidos en el artículo 31 CE de 1978. (STS 76/1990)

Por lo tanto, aunque hay discrepancias entre la doctrina, el ordenamiento jurídico parece apoyarse en principios constitucionales que niegan la licitud de la elusión, y por ello, ha establecido mecanismos para combatirla. Por consiguiente, si existen mecanismos específicos designados para paliar sus efectos parece inevitable concluir que es una figura ilícita, cuyo límite es la buena fe de la economía de opción.

4.3 EVASIÓN O FRAUDE FISCAL

Armentia (2020: 14) define la evasión fiscal o su término equivalente el fraude fiscal, como la eliminación o reducción, total o parcial, de la carga tributaria a través de métodos o mecanismos no ajustados a la normativa.

Asimismo, Sánchez-Archidona concluye que esta figura consiste en realizar actos que conllevan una vulneración dolosa de una norma tributaria en relación con el presupuesto de hecho, es decir, se sustituye una norma por otra con el fin de evadir el pago de un tributo. Primero, se defrauda la norma tributaria que obliga a declarar e ingresar el impuesto, y a continuación, se obtiene un resultado tipificado por la ley. (Sánchez-Archidona, 2017: 143)

De acuerdo con López-Santacruz, la evasión fiscal no tiene una definición expresa en nuestra normativa. No obstante, la doctrina concluye que el fraude fiscal son todas aquellas conductas que ocultan a la Hacienda Pública la realización de hechos imponibles. Esto puede llevarse a cabo a través una violación directa del precepto o mediante actuaciones que aparenten el cumplimiento del mismo. (López-Santacruz, 2020: 7511)

Según Carrasquer (2016: 3) en el supuesto de la evasión, el ahorro fiscal se consigue con el incumplimiento de la obligación tributaria, lo que supone un fraude a la Hacienda pública.

Asimismo, el TS en la Sentencia 1347/2011 de 24 de febrero de 2014 y la Sentencia 1061/2007 de 30 de mayo de 2011, concluyen que la evasión fiscal vulnera directamente la ley.

Por el contrario, Banacloche Pérez recoge un tipo de evasión legal, consecuencia de previsiones normativas que con su aplicación la deuda tributaria resultante puede ser mayor o menor que la que se derivaría del impuesto si no existieran dichas previsiones. (Banacloche, 2014: 2 y 3)

La justificación inicial de la evasión fiscal legal se encontraba en la escasez de medios personales y materiales de la Administración, por ello, se justificaba la procedencia de facilitar el cumplimiento de la obligación de tributar a las empresas de reducida dimensión que no llevaran una contabilidad de sus operaciones, o que no contaran con los medios suficientes para llevar las obligaciones formales de la manera más adecuada desde la contabilidad hasta los registros tributarios a la emisión y conservación de facturas. (Banacloche, 2014: 2 y 3)

Sin embargo, la mayoría de la doctrina y la jurisprudencia consideran que el fraude fiscal es una figura ilícita. Se trata de conductas que son contrarias a las normas, por lo tanto, no se puede dudar de su ilicitud. De hecho parece configurarse como una flagrante violación del ordenamiento.

5. CONCLUSIONES

Ι

La expresión "planificación fiscal agresiva", a pesar de que ha servido de fundamento a múltiples cambios legislativos y se utiliza frecuentemente en informes y documentos oficiales, no se encuentra definida en nuestro ordenamiento jurídico. Tampoco pueden extraerse límites claros ni del tenor literal del concepto, ni de una referencia genérica a la elusión fiscal por traducción de la documentación de diversos organismos internacionales.

Ш

No obstante, sí se encuentra en la literatura una descripción de conductas que parecen responder al concepto objeto de nuestro análisis. En particular, las referidas al Plan BEPS y a la denominada DAC6, ayudan a profundizar en los límites de la denominada planificación fiscal agresiva.

El Plan BEPS nació ante la necesidad de reformar el paradigma fiscal internacional, en un contexto post-crisis donde los contribuyentes se aprovechaban de las deficiencias de los sistemas fiscales nacionales de varios Estados con el objetivo de conseguir una menor tributación. Este Proyecto recoge una serie de recomendaciones establecidas en quince acciones con el fin de ayudar a los Estados a proteger de manera más eficaz sus ordenamientos jurídicos internos de las prácticas de planificación fiscal agresiva.

Así lo ha llevado a cabo la Unión Europea a través de la DAC 6, Directiva que transpone el Plan y recoge indicios genéricos y específicos de conductas potencialmente calificables como planificación fiscal agresiva, obligando a los intermediarios a comunicar estas conductas cuando los citados indicios concurran.

Del análisis de ambas, parece inferirse como elemento común el componente internacional, y el arbitraje ante normativas descoordinadas internacionalmente.

Ш

Los ordenamientos han reaccionado fuertemente ante estas prácticas. En nuestro trabajo hemos analizado las cláusulas anti planificación fiscal agresiva, tanto por lo que se refiere a la utilización abusiva de los CDI, como a las acciones específicas de la UE a través del ATAP, y la normativa interna, con mecanismos tales como el conflicto en la aplicación de la norma, las posibilidades de recalificación de la administración tributaria, y la simulación. Igualmente, extendimos nuestro análisis a ciertas cláusulas específicas contenidas en el Impuesto sobre Sociedades español. De todo ello parece

inferirse la prevalencia de un aprovechamiento de la norma (con sus lagunas o descoordinaciones) con el fin de obtener una ventaja tributaria.

IV

Existen tres categorías configuradas doctrinal y jurisprudencialmente en las que es preciso analizar si la denominada planificación fiscal agresiva debería subsumirse; la economía de opción, la elusión fiscal y el fraude o evasión fiscal. La primera se considera lícita y se refiere a la posibilidad del contribuyente de elegir entre realizar determinadas operaciones u otras más ventajosas fiscalmente aplicando el régimen normativo que le corresponda a la opción elegida. La segunda engarza con el abuso de derecho, con el aprovechamiento de la norma y en su caso lagunas o descoordinaciones, para minimizar la tributación, por tanto implica un respeto formal a la norma tributaria pero no al espíritu de la misma. Finalmente, el fraude o evasión son transgresiones directas de la norma tributaria a través de diversos mecanismos en los cuales predomina la ocultación.

٧

Respecto a la cuestión de si la planificación fiscal agresiva es un concepto nuevo y autónomo, o por el contrario, se puede equiparar a categorías ya recogidas doctrinal o jurisprudencialmente, cabe concluir que en efecto no es un nuevo concepto.

Como hemos visto, la planificación fiscal agresiva se refiere al conjunto de planes, estrategias o medidas ilícitas dirigidas a minimizar la carga tributaria, tanto en sus costes directos como indirectos, aprovechándose de las lagunas normativas o de la falta de armonización de las legislaciones de los Estados.

En efecto, la planificación fiscal agresiva se podría equiparar a la elusión fiscal, ya que ambas expresiones se refieren al aprovechamiento de las lagunas o vacíos legales del ordenamiento jurídico para minorar o anular la carga o deuda tributaria, es decir, comparten objetivo y mecanismos para su instrumentación.

Es cierto que en el contexto del Plan BEPS, en la denominada planificación fiscal agresiva, se pone el acento en el componente internacional, pero esto ocurre porque en definitiva en el Plan BEPS se pretenden abordar de manera coordinada elusiones fiscales de alcance internacional. No obstante, la existencia de fórmulas internas anti-elusión aplicables igualmente a las de alcance internacional parecen excluir una sustantividad propia del concepto, ajena a la denominada elusión fiscal.

De lo anterior se extrae que no debiera ser necesaria su definición. Es más, su delimitación podría ser contraproducente, debido a la amplitud de supuestos de hecho que una definición dejaría fuera de su alcance.

VI

La planificación fiscal agresiva encuentra sus límites en la economía de opción. La economía de opción es una figura lícita que saca ventaja del distinto tratamiento otorgado por la propia norma. Por el contrario, la elusión fiscal aprovecha los vacíos legales o las diferencias en la tributación de los Estados de forma ilícita, violando el deber de contribuir y quebrando la idea de un sistema tributario justo.

Tras estudiar la economía de opción podemos afirmar que la doctrina y la jurisprudencia concuerdan en su licitud. Por el contrario, no existe este acuerdo en cuanto a la elusión fiscal, donde existen discrepancias sobre su ilicitud. No obstante, esta ilicitud parece subrayarse desde la irrupción del Pan BEPS, el ATAP y la imposición de sanciones en los supuestos de conflicto en aplicación de la norma tributaria.

6. BIBLIOGRAFÍA

I. Libros con un autor

Banacloche, J. (2011) Valdemecum fiscal. Madrid: Editorial CISS

González, M. (1993) *El Fraude de Ley en Materia Tributaria*. Salamanca: Ediciones Plaza Universitaria

González, E. (2001) *El fraude a la Ley Tributaria en la Jurisprudencia.* Navarra: Aranzadi

Larraz, J. (1952) *Metodología aplicativa del Derecho Tributario.* Madrid: Revista de Derecho Privado.

Peña, J.M. (2008) *La inspección de Hacienda. Problemas y soluciones.* Madrid: Editorial CISS

Rodríguez, J. (2018) Revelación de esquemas de planificación fiscal agresiva. Directiva de intermediarios fiscales. Barcelona: Ediciones Lefebvre

II. Libros con múltiples autores

García, C. y López, A. (2000) *Temas de Derecho Penal Tributario*. Ed. a cargo de César García Novoa y Antonio López Díaz. Madrid: Marcial Pons

Gutiérrez, M. y Vallejo, J.M. (2016) *Planificación Fiscal Internacional en Manual de Fiscalidad Internacional*. Ed. por Ignacio Corral. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.

III. Libros electrónicos

Lefebvre, F. (2018) *Memento Práctico Francis Lefebvre Inspección de Hacienda* [en línea] Barcelona: Ediciones Francis Lefebvre Editorial. Disponible enhttps://online-elderecho-

com.bucm.idm.oclc.org/seleccionProducto.do;jsessionid=B6B20E71CE246CB7 847BA98459B23143.TC ONLINE04?producto=UNIVERSAL&memento=2011/9 00006#%2FpresentarMemento.do%3Fnref%3D7dbdbbba%26producto%3DUNI VERSAL%26marginal%3D4870%26rnd%3D0.02011174149973516[13 de enero de 2021] Lefebvre, F. (2020) *Memento Práctico Francis Procedimientos tributarios Sociedades* [en línea] Madrid: Ediciones Francis Lefebvre Editorial. Disponible enhttps://online-elderecho-

com.bucm.idm.oclc.org/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL&orden=relevancia&universal=simulacion%20absoluta%20y%20relativa#%2FpresentarMemento.do%3Fnref%3D7dbdbbac%26producto%3DUNIVERSAL%26idFragmento%3DA126%26marginal%3D586%26rnd%3D0.3112758503308706%26idConsultaActiva%3D1%26fulltext%3Don [13 de enero de 2021]

Lefebvre, F. (2020) *Memento Práctico Francis Lefebvre Fiscal* [en línea] Barcelona: Ediciones Francis Lefebvre Editorial. Disponible enhttps://online-elderecho-

com.bucm.idm.oclc.org/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL&mement o=2011/900006#%2FpresentarMemento.do%3Fnref%3D7dbdbba6%26product o%3DUNIVERSAL%26idFragmento%3DtablaAlfabetica%26rnd%3D0.1980738 3685972546 [13 de enero de 2021]

López-Santacruz, J.A. (2020) Memento Práctico Francis Lefebvre Impuesto sobre Sociedades [en línea] Madrid: Ediciones Francis Lefebvre Editorial. Disponible en <a href="https://online-elderecho-com.bucm.idm.oclc.org/seleccionProducto.do?producto=UNIVERSAL&orden=relevancia&universal=evasion%20fiscal#%2FpresentarMemento.do%3Fnref%3D7dbdbbaa%26producto%3DUNIVERSAL%26idFragmento%3DA3120%26marginal%3D7511%26rnd%3D0.7207213875790914%26idConsultaActiva%3D1%26fulltext%3Don [13 de enero de 2021]

IV. Capítulo de un libro

Carmona, N. (2020) "Medidas generales antiabuso. Derecho a los beneficios del convenio: el art.29". En *Medidas antiabuso en los Convenios sobre doble imposición.* Ed. por Carmona, N. Madrid: Ediciones Francis Lefebvre, 1 -2

Salto, J. y Romero, A. (2010) "Aplicación del régimen fiscal especial. Artículo 96 TRLIS". En *Manual de operaciones de reestructuración empresarial*. Ed. por Salto, J. y Romero, A. Madrid: Editorial CISS, 11-21

V. Artículos de revista

Armentia, J. (2020) "Aplicación de las normas tributarias". *Revista Forum Fiscal*, (260), 14

Banacloche, J. (2010) "La claridad de la norma (I)". Impuestos (1), 1-2

Banacloche, J. (2014) "La obligación de tributar". Impuestos (8), 2-5

Banacloche, J. (2014) "Conceptos Tributarios". Impuestos (10), 8-10

Barciela, J. A. (2017) "La implementación del Plan de Acción BEPS en la UE". *Carta Tributaria* (32), 1-2

Calvo, J. (2020) "La transposición de la DAC 6 al ordenamiento tributario español. Análisis de las principales cuestiones suscitadas". *Revista Forum Fiscal* (260), 1-2

Carrasquer, M. (2016) "Una vuelta atrás en la configuración de la «elusión fiscal»". Carta Tributaria (13), 3

Ceballos, A. (2010) "El concepto de beneficiario efectivo y su jurisprudencia". *Cuadernos de Formación* (10), 31

De Juan, J. (2018), "La cláusula general antiabuso en el Derecho de la Unión Europea: La construcción de una GAAR comunitaria". *RCyT. CEF* (427), 20-21

Delgado, A. (2004) "El conflicto en la aplicación de la norma tributaria". *Partida Doble* (159), 1

Lampreave, P. (2018) "El Intercambio de información sobre estructuras transnacionales potencialmente agresivas". *Carta Tributaria* (39), 12

Llanes, M.J. (2020) "Fraude fiscal, economía de opción y fraude de ley analizados desde el concepto de tax gap o brecha fiscal". *Diario La Ley* (9739), 3

VI. Artículos de revista electrónica

com.bucm.idm.oclc.org/#search/jurisdiction:ES/apuntes+para+una+reordenaci %C3%B3n/WW/vid/849545471 [18 de enero de 2021]

Mendonza, D. y Valdez, F (2019) "El nuevo paradigma de fiscalidad internacional: informes finales del plan de acción OCDE/G20".*Nueva Fiscalidad* [en línea] (1), 200. Disponible en https://app-vlex-com.bucm.idm.oclc.org/#search/jurisdiction:ES/doris+mendoza+lopez/WW/vid/790321513 [17 de enero de 2021]

Moreno, S. (2019) "La Directiva sobre revelación de mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva y su transposición en España: Transparencia, certeza jurídica y derechos fundamentales". *Nueva Fiscalidad* [en línea] (2), 24. Disponible en https://app-vlex-com.bucm.idm.oclc.org/#search/jurisdiction:ES/saturnina+moreno/WW/vid/810997473 [18 de enero de 2021]

Sánchez-Archidona, G. (2017) "La delimitación conceptual de la "erosión" de las bases imponibles: un problema internacional". *Nueva Fiscalidad* [en línea] (2), 142-147. Disponible en https://app-vlex-com.bucm.idm.oclc.org/#search/jurisdiction:ES/sanchez+archidona/WW/vid/694 943217 [12 de enero de 2021]

Sánchez de Castro, E. (2016) "La regla de acceso a los beneficios o propósito principal -BEPS Acción 6- en confrontación con el Derecho Europeo". *Nueva Fiscalidad* [en línea] (5), 82-85. Disponible en https://app-vlex-com.bucm.idm.oclc.org/#search/jurisdiction:ES/sanchez+de+castro+accion+6+beps/WW/vid/654155125 [17 de enero de 2021]

VII. Informe de una institución

Durán, M. (2014) La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las clausulas generales antielusivas previstas en la LGT. Madrid: Ministerio de Economía y Competitividad

Fundación Impuestos y Competitividad (2016) Directiva ("Anti Tax Avoidance Directive"). Especial referencia a la medida relativa a la imposición de salida ("Exit Tax") y a la norma general contra las prácticas abusivas. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad

Fundación Impuestos y Competitividad (2016) Acción 4: Limitación de la erosión de la base imponible por vía de deducciones de intereses y otros gastos financieros. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad

García, F. (2018) Elusión tributaria y cláusulas antiabuso en la jurisprudencia del Tribunal Supremo. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad

OCDE (2010) Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Paris: OECD PUBLISHING

OCDE (2013) Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios – Informe Final 2013. Paris: OECD PUBLISHING

OCDE (2015) Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios - Informes finales 2015 – Resumen informativo. Paris: OECD PUBLISHING OCDE (2015) Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios - Informes finales 2015. Paris: OECD PUBLISHING

OCDE (2016) Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015. Paris: OECD PUBLISHING

VIII. Páginas web

Deloitte (1845) *Transposición en España de la DAC6, mediante la Ley 10/2020, de 29 de diciembre y Brexit BEPS* [en línea] disponible en https://www2.deloitte.com/es/es/pages/legal/articles/transposicion-espana-dac6-ley-10-2020-brexit.html[19 de enero de 2021]

EY (1989) La Implementación española de la Directiva ATAD 2 [en línea] disponible en https://www.ey.com/es_es/alertas-fiscal-legal/la-implementacion-espanola-de-la-directiva-atad-2[20 de enero de 2021]

OCDE (1961) Folleto: Marco Inclusivo sobre BEPS de la OCDE y el G-20 [en línea] disponible en http://www.oecd.org/tax/beps/folleto-marco-inclusivo-sobre-beps.pdf [1 de enero de 2021]

RAE (1713) *Agresivo* [en línea] disponible en https://dle.rae.es/agresivo?m=form [30 de enero de 2021]

RAE (1713) *Planificación* [en línea] disponible en https://dle.rae.es/planificaci%C3%B3n [22 de enero de 2021]

Comisión Europea (1967) Recomendación de la Comisión de 6 de diciembre de 2012 sobre la planificación fiscal agresiva (2012/772/UE) [en línea] disponible en https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2012:338:0041:0043:ES:PD [22 de enero de 2021]

Wolters Kluwer (1987) *Que es la DAC6 y cómo afecta al asesor* [en línea] disponible en https://www.wolterskluwer.com/es-es/expert-insights/que-es-la-dac6-y-como-afecta-al-asesor [2 de enero de 2021]

IX. Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Supremo nº 5670/2004 de 27 de enero de 2002 Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002 Sentencia del Tribunal Supremo nº 7552/2005 de 29 de marzo de 2010 Sentencia del Tribunal Supremo de mayo de 2011 Sentencia del Tribunal Supremo nº 1061/2007 de 30 de mayo de 2011 Sentencia del Tribunal Supremo nº 2293/2008 de 22 de marzo de 2012 Sentencia del Tribunal Supremo nº 134/2011 de 24 de febrero de 2014 Sentencia del Tribunal Supremo nº 1265/2011 de 10 de marzo de 2014 Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de noviembre de 2019