

Planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad¹

Aggressive tax planning, BEPS and Litigation

José María Lago Montero

Catedrático de Derecho Tributario

Facultad de Derecho, Universidad de Salamanca

Magistrado adscrito al Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León

Fecha de recepción: 10 de octubre de 2015

Fecha de aceptación definitiva: 30 de octubre de 2015

Resumen

Este trabajo reflexiona acerca de la planificación fiscal agresiva y el plan BEPS de la OCDE para combatirla, así como acerca de la litigiosidad que puede generar el uso simultáneo de cláusulas antiabuso genéricas y específicas para combatir esas estrategias de elusión/evasión fiscal.

Palabras clave: Planificación fiscal agresiva; Cláusulas antiabuso; litigiosidad.

Abstract

These article thinks about aggressive tax planning and the OECD plan BEPS to fight it, Base Erosion and Profit Shifting. It is also analysed the litigation that the simultaneous application general and specific antiabuse clauses would induced in the struggle against fiscal avoid/evasion strategies.

Key words: *Aggressive tax planning; anti-abuse clauses; litigation.*

¹ Trabajo que se realiza en el marco del proyecto de investigación del que el autor es investigador principal que lleva por título *La reducción de la litigiosidad administrativa, financiera y tributaria*, DER2012, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad del Gobierno de España.

Sumario: 1. La huida de los sistemas tributarios modernos, de la progresividad del IRPF y de la proporcionalidad del Impuesto sobre Sociedades. 2. La litigiosa aplicación de cláusulas genéricas antiabuso. El levantamiento del velo a efectos puramente tributarios. 3. Cláusulas específicas antiabuso menos litigiosas contra la planificación fiscal agresiva, previa moderación tarifaria y coordinación normativa internacional. 4. Conclusiones. Bibliografía.

Table of contents: 1. The flight of the modern tax systems, of the progressiveness of the Personal Income Tax and of the proportionality of the Corporation Tax. 2. The disputed application of generic anti-abuse clauses. Lifting the veil to purely tax purposes. 3. Less litigious specific anti-abuses clauses against aggressive tax planning, previous tariff moderation and international policy coordination. 4. Conclusions. Bibliography.

1. LA HUIDA DE LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS MODERNOS, DE LA PROGRESIVIDAD DEL IRPF Y DE LA PROPORCIONALIDAD DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

En los últimos tiempos se ha recrudecido la preocupación por el fraude fiscal en los países de la OCDE y en los organismos internacionales, y más concretamente por las conductas evasoras que se articulan aprovechando las ventajas de la globalización. La progresividad excesiva que soportan algunas rentas de las personas físicas; la autonomía de la voluntad que consagran los ordenamientos jurídicos civiles; la libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales, y el libre establecimiento de empresas que rige en la Unión Europea conforman el marco idóneo para la deslocalización de personas y negocios fuera del ámbito territorial de los países con sistemas tributarios progresivos².

2. La Agencia Tributaria Española también participa de la preocupación, según explica en el Plan de Control Tributario 2015 que se aprueba por Resolución de 9 de marzo de 2015 de la Dirección General de la AEAT (BOE del 11 siguiente): «El desarrollo de las nuevas tecnologías y la creciente globalización de la economía permiten a las empresas ofrecer sus servicios a sus potenciales clientes a través de la web, sin sede en España, deslocalizadas, posibilitando actividades total o parcialmente sumergidas junto con otras que, bajo apariencia extranjera, son en realidad empresas españolas que usan Internet para intentar eludir sus obligaciones fiscales. Se va a vigilar, por ello, la información disponible en la red, los indicios de éxito de las páginas de comercio electrónico, e incluso las redes sociales en busca de patrones de comportamiento fraudulentos (tramas carrusel, testaferros)». Como explica GARCÍA VALERA, Alberto. 2014: «Aspectos fiscales de la internacionalización empresarial y de la inversión extranjera en España». En *Estudios sobre el sistema tributario y la situación financiera del sector público, Libro homenaje al profesor Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: IEF, el plan BEPS lanzado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE contiene 15 acciones sustentadas en 3 principios básicos: coherencia a nivel internacional del impuesto de sociedades, definiendo nuevos estándares que eviten la doble no imposición y la disgregación artificiosa entre beneficio imponible y actividades que lo generan; acomodar la tributación y la actividad que la genera, evitando que se desvirtúen las medidas de reparto de la potestad tributaria que contienen los convenios de doble imposición mediante

Parece que desde los países de la OCDE es extremadamente fácil constituir una sociedad en un paraíso fiscal o en un territorio de baja tributación, como los vienen llamando ahora. La facilidad se acrecienta si la jurisdicción de piratería y/o gamberreo fiscal, que son nombres más apropiados, está incrustada en el propio territorio nacional, como le ocurre a España con Andorra y Gibraltar. El cóctel BEPS, que es un auténtico cóctel Molotov fiscal, se compone, pues, de todos estos ingredientes: paraíso fiscal próximo + sistema tributario muy exigente en el país en el que se quiere hacer negocios + autonomía de la voluntad en derecho privado + libre circulación de personas, bienes, servicios y capitales + libre establecimiento de empresas = personas físicas y jurídicas que dicen que se van a esos idílicos lugares, con sus rentas que escapan de la acción de los impuestos personales sobre la renta de los países en los que realmente viven, negocian y obtienen sus rendimientos...³.

Como es sabido, la llamada planificación fiscal *agresiva* en los foros OCDE aprovecha la facilidad para la constitución de empresas en territorios que colaboran poco o nada con las autoridades tributarias de otros países y que mantienen sistemas de baja o nula tributación. Y traslada, aparentemente, los beneficios obtenibles en un país en el que tributarían onerosamente a otro desde el que se opera, o dice que se opera, y en el que tributan poco o nada, merced a una o varias sociedades constituidas *ad hoc*. No es fácil poner coto a estas conductas. Lo primero que habría que plantearse con sinceridad es la causa de las mismas, y reconocer que normas tributarias muy exigentes generan comportamientos huidizos en busca de normas tributarias menos onerosas. Es la historia, el presente y el futuro del Derecho Tributario. En pleno siglo XXI sigue

sociedades interpuestas, así como el uso indebido de intangibles y transacciones artificiosas que intentan eludir las reglas sobre precios de transferencia; transparencia, seguridad jurídica y previsibilidad, esto es, intercambio de información completa y relevante entre las Administraciones Tributarias.

3. Posibilidad que no es precisamente de ahora, aunque parece que las autoridades fiscales de los países desarrollados se han percatado, por fin, en estos años de la crisis económica sucesivos a 2007, del volumen de recaudación ingente que se pierde vía paraísos fiscales. Ya CASTÁN TOBEÑAS, José. 1987: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo I, volumen II, *Introducción y parte general. Teoría de la relación jurídica*. Madrid: Reus, 428 y ss., llamaba la atención del debate en la doctrina europea sobre la deformación del concepto de persona jurídica, que se presta a tantos abusos en materia de fiscalidad, entre otras, por lo que criticaba la concepción formalista de la persona jurídica, y abogaba por un mayor control jurisprudencial de los fines, en línea con el *Common Law*, en el que «no ha influido el exagerado dogmatismo del sistema continental... los tribunales pueden prescindir o superar la forma externa de la persona jurídica, para, penetrando a través de ella, alcanzar a las personas y a los bienes que se amparan bajo su cobertura. Esta doctrina *disregard* que autoriza a correr el velo de la forma de la persona jurídica, empezó siendo originariamente una regla de equidad, pero posteriormente se ha convertido en patrimonio conceptual del derecho de sociedades». En virtud del abuso de la forma jurídica no se niega la personalidad jurídica sino en el caso concreto, «lo que naturalmente supone caer en la incertidumbre, o hacer necesaria la intervención previa del legislador».

siendo difícil poner límites a la sacrosanta autonomía de la voluntad para configurar negocios en el derecho civil y mercantil o reducir la no menos sagrada operatividad de los principios de la libre circulación y establecimiento de personas, bienes y negocios, pues inmediatamente hay quien tilda tal empeño como de intentar poner puertas al campo, amén de atentatorio a derechos fundamentales al libre ejercicio de la actividad económica, máxime en el espacio comunitario...⁴.

A nuestro juicio, todos los dogmas son revisables, los recién citados también, así como el dogma de la progresividad, que se ha llevado a niveles quizá excesivos en los impuestos sobre la renta de las personas físicas, detractores de porcentajes de riqueza que exceden del 30% de las bases imponibles de los contribuyentes y que éstos no parecen dispuestos a soportar. Teniendo en cuenta que esas mismas personas físicas tendrán que hacer frente además a impuestos indirectos, tasas, precios y cotizaciones a la Seguridad Social, que fácilmente le detraen otro 20% o más de su renta disponible, nos encontramos ya en el umbral del 50% de riqueza privada que va a parar a las Haciendas Públicas nacionales, regionales y locales; umbral que, como dijera el Tribunal Constitucional Alemán, conforma la zona gris oscura de la confiscatoriedad constitucionalmente prohibida por ilegítima, por vulneradora del derecho de propiedad privada. Traspasar ese umbral significa dar argumentos al contribuyente tendente a evitarla para que tilde de agresiva a esa fiscalidad, y de legítima defensa sus maniobras evasivas⁵.

4. Espacio comunitario que está plagado y/o rodeado de paraísos fiscales o territorios de baja tributación y/o escaso intercambio de información, que reciben a los contribuyentes con clarines y trompetas: Andorra y Gibraltar, Suiza y Luxemburgo, San Marino y Liechtenstein, Mónaco y Chipre, Madeira y Azores, Jersey y Guernsey, Malta e Isla de Man... Los esfuerzos de la OCDE por reducirlos y reconducirlos están siendo notables, máxime a partir de la Administración Obama, que ha hecho más por ello en 6 años que todos los países juntos de la OCDE en toda su historia. Pero juegan al gato y al ratón estos refugios de piratas y delincuentes, simulando transparencia y buena conducta que hay que verificar caso por caso. No basta con firmar 12 convenios con otras tantas jurisdicciones semiopacas, ni la OCDE puede darse por satisfecha con eso. Ni que decir tiene que España es soberana para considerar a un territorio paraíso fiscal. La OCDE no tienen poder normativo. La DA primera de la Ley 36/2006, apartado segundo, en su redacción a partir de 1 de enero de 2015, prevé actualizaciones de la lista caso por caso, según firmen o no convenios con España y superen o no las evaluaciones inter pares del Foro Global de Transparencia. Un Informe de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 2014 se ha permitido actualizar la lista con efectos 1 de enero de 2015. *Cfr.* OGEA RUIZ, Rodrigo. 2005: «La legislación española y los paraísos fiscales». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

5. Amplia referencia a este criterio en HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. 1998. *Capacidad económica y sistema fiscal (análisis del derecho español a la luz del derecho alemán)*. Madrid: Marcial Pons. ALMUDÍ CID, José Manuel. 2005: «El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 835 y ss., explica las oportunidades que se le ofrecen a las sociedades para diferir/reducir su tributación utilizando las facilidades que brinda la globalización y la respuesta mediante regímenes de transparencia (TFI), traslación al derecho

Las medidas para reconducirla generarán, con toda seguridad, un grado notable de litigiosidad⁶.

Sé que esto que estoy escribiendo lo piensan miles de operadores y comentaristas, no voy a decir que todos, siendo pocos, sin embargo, los que se atreven a decirlo y menos a escribirlo, no les vayan a tratar de poco progresistas y a excluirlos del club de la modernidad. Pero de nada sirve hablar de planificación fiscal agresiva si no se reconoce antes la agresividad de la fiscalidad para con buena parte de los contribuyentes. Las rentas altas tienen fácil el camino de la evasión mediante estratagemas de planificación fiscal agresiva, por lo que son las rentas medias las que soportan todo el rigor de una progresividad excesiva⁷. Como bien dijera el Tribunal Constitucional español, «lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidades de defraudar»⁸. Añado yo que no es que lo tengan

español de regímenes antielusivos específicos previamente aplicados por otros Estados, siendo pionero Estados Unidos con su *Controlled Foreign Company* (CFC). Recalca que los comentarios al modelo OCDE han sido revisados para poner de manifiesto que, a juicio de la mayor parte de las Administraciones Tributarias representadas en el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE, no existen problemas de compatibilidad entre las normas CFC y los CDI. Evitar la elusión y la evasión fiscal constituye uno de los objetivos de los Convenios de Doble Imposición. Pero el régimen de transparencia fiscal no puede aplicarse a una entidad participada residente en la Unión Europea, salvo que se trate de un paraíso.

6. Y lo que deberíamos intentar todos es de reducirla, que es ya muy elevada. Algunos dedicamos a ello todo un proyecto y un grupo de investigación: *La reducción de la litigiosidad...*, cit. Esfuerzos recientes y notables en CHICO DE LA CÁMARA, Pablo (dir.). 2015: *Una propuesta de medidas alternativas de solución de conflictos (A.D.R.) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad. Y por parte del Centro de Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma: *Informe sobre la Justicia Administrativa 2015*, disponible en la página web del Centro.

7. Los miles de contribuyentes acogidos a la lamentable amnistía fiscal decretada por el Gobierno de España en 2012 son una buena muestra del escapismo de los sujetos pasivos de rentas altas, encabezados por el exvicepresidente del Gobierno don Rodrigo Rato y Figueiredo. Un país en el que un exministro de Hacienda encabeza las listas de cientos de blanqueadores y de miles de defraudadores debería reflexionar acerca de la practicabilidad de su sistema tributario, de la eficacia de su Agencia Tributaria y de la necesidad de su educación fiscal colectiva. Mientras tanto, bueno sería mejorar en el intercambio efectivo de información tributaria entre Estados, como proponen SÁNCHEZ LÓPEZ, M.^a Esther y MORENO GONZÁLEZ, Saturnina. 2014: «Planificación fiscal, competencia fiscal e intercambio de información tributaria: reflexiones al hilo de las últimas propuestas en los ámbitos de la UE y de la OCDE». En la obra colectiva dirigida por Jesús Ramos Prieto: *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.

8. STC 110/1984, de 26 de noviembre. No comparto la crítica que le formula SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel. 2008: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*. Madrid: Marcial Pons, 22, negando que el fraude fiscal afecte a la presión fiscal que soportamos los contribuyentes cumplidores, y ciñendo los efectos del impago al nivel de gastos a efectuar, que se verá perjudicado. Desde que el hacendista Wagner enunciara su teoría de

que pagar, es que llevan –llevamos– años pagándolo día a día los titulares de rentas medias fiscalmente controladas, máxime en tiempos de crisis económica, en que las Agencias Tributarias son incapaces de alcanzar los niveles de recaudación que exige el mantenimiento del Estado Social.

Es menester alcanzar consensos internacionales acerca de los tipos impositivos máximos aplicables en el IRPF y en el IS. En lo que no haya una aproximación notable entre los mismos, acercándolos al entorno del 30/25%, preveo que será difícil que disminuyan las maniobras de deslocalización/evasión/planificación agresiva. Pero en tanto esto ocurre, y tanto si ocurre como si no ocurre, las leyes están para aplicarlas y los Estados tienen que luchar contra la huida de contribuyentes del IRPF al IS y de ambos a territorios fiscalmente opacos y/o de nula o baja tributación⁹.

Como es sabido, los Estados Unidos de América, además de promover todas las iniciativas OCDE, han decidido hacer la guerra por su cuenta a la planificación fiscal agresiva y a los paraísos fiscales a través de la iniciativa FACTA, tildada de «ejemplo de realismo jurídico norteamericano, desde la perspectiva del análisis económico del derecho que traspone al derecho los paradigmas económicos»¹⁰. La Administración

la solidificación del gasto público, están por ver sociedades en las que se rebaje el gasto social alcanzado en un momento histórico concreto por culpa de la defraudación. Sólo crisis económicas graves como la que hemos padecido de 2008 a 2014 han generado recortes en el gasto social, que la presión de los votantes obliga a revertir en cuanto las condiciones lo permitan.

9. También el IVA es figura tributaria abonada para las maniobras fraudulentas deslocalizadoras, sobre todo en el espacio común europeo sin aduanas ni controles efectivos, por mucho que pregone el Plan de Control Tributario 2015 de la AEAT española que es una prioridad la lucha contra las tramas organizadas de fraude en el IVA: pues no se está notando nada, lamentablemente. Es escandaloso el volumen de defraudación que estiman los estudios más solventes. Trayendo a la caja ese 35% de recaudación que se está escaqueando, no habrían hecho falta, muy probablemente, las subidas de los tipos del 16% al 18% y luego al 21%. Los contribuyentes que sí pagan sufragan lo que no pagan los defraudadores, también aquí, de manera palmaria. Muestro de técnicas de planificación fiscal legítima y agresiva y de medidas para combatir a la segunda en BOOTELLO MARTÍN, Vicente y PALACIOS, José. 2005: «Introducción a la planificación fiscal internacional». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1103 y ss.

10. Así MALHERBE, Jaques; TELLO, Carol P. y GRAU RUIZ, Amparo. 2014: *La revolución fiscal de 2014*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario, 61. En páginas 73 y siguientes nos hacen notar que el Departamento de Justicia USA denunció a la Unión de Banca Suiza por conspiración de fraude en detrimento de los Estados Unidos, al impedir las investigaciones del IRS. Después de que este organismo suizo se avino a colaborar y cantar los datos de los contribuyentes norteamericanos huidizos, muchos de éstos se han acogido a un programa de regularización. Es lo que tiene el realismo jurídico americano del norte y del sur, realismo mágico... El banco suizo más antiguo, el Wegelin & Companie, ha tenido que abonar 74 millones de dólares entre multas y restituciones. Las autoridades suizas parece que se avienen ya a colaborar con el IRS e incitan a sus bancos a hacerlo. Suiza ha firmado un acuerdo IGA2, por el que las entidades financieras transferirán los datos directamente al IRS. Pero parece que todavía se

Obama culpa a los bancos en la sombra, operativos desde paraísos fiscales, de la crisis financiera de 2008, e impone, a todas las entidades financieras del mundo que alberguen cuentas fuera de USA de ciudadanos USA, la obligación de informar al Internal Revenue Service de los titulares de esas cuentas y de sus rendimientos. Si no cumple esta obligación de información, cualquier pagador norteamericano en operaciones con esa entidad financiera incumplidora le aplicará a ésta una retención-sanción del 30% del importe del pago/cobro a percibir. La ley ha entrado en vigor el 1 de julio de 2014, si bien prevé vigencias efectivas estacionadas a lo largo de tres años.

A nuestro juicio, la aplicación de FACTA, y particularmente de esa severa retención/sanción del 30%, generará una dosis difícilmente evaluable de litigiosidad, siendo como es un mecanismo de una efectividad presumible muy elevada. Pero, de entrada, ha acelerado las negociaciones internacionales para implantar ya en 2015 un sistema de intercambio automático de información tributaria. España, con Alemania, Francia, Italia y Reino Unido, ha compuesto un particular G-5 especialmente diligente, que firma el modelo IGA1 como Acuerdo Intergubernamental con Estados Unidos por el que las entidades financieras operativas en España informarán a la AEAT, y ésta al IRS, de las cuentas de ciudadanos-USA en España¹¹.

2. LA LITIGIOSA APLICACIÓN DE CLÁUSULAS GENÉRICAS ANTIABUSO. EL LEVANTAMIENTO DEL VELO A EFECTOS PURAMENTE TRIBUTARIOS

Las cláusulas antiabuso genéricas son modestamente operativas y generadoras de litigiosidad, al decir de los autores, pues no es fácil la prueba de que una sociedad se ha constituido para burlar a Hacienda, de que carece de objeto específico, de causa lícita o de actividad social verdadera¹². Ya se ocupan los despachos de abogados,

resisten a comunicar el NIF de los titulares, arriesgándose a soportar la retención del 30% si no informan en un plazo de 8 meses...

11. Según MALHERBE, TELLO y GRAU, *op. cit.*, 84, el fundamento jurídico del Acuerdo, que no es un tratado internacional, es el Convenio OCDE relativo a la asistencia mutua en materia fiscal de 25 de enero de 1988, modificado en 2010 para albergar el intercambio automático de información y abrirlo a todos los países, abierto a la firma el 27 de mayo de 2010. *Cfr.* MARTÍNEZ GINER, Luis Alfonso; MORENO GONZÁLEZ, Saturnina y LAMPREAVE PÉREZ, Patricia. 2014: «Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente». *Informe nacional español para el congreso de la European Tax Law Professors*, Estambul, disponible en la web del Instituto de Estudios Fiscales.

12. DÍEZ PICAZO, Luis. 2003: *Sistema de Derecho Civil*, I, *Introducción. Derecho de la persona. Autonomía privada. Persona jurídica*. Madrid: Tecnos, 585 y ss., explica que las personas físicas se asocian para conseguir fines muy variados pero el ordenamiento jurídico no le reconoce a toda asociación personalidad jurídica. Las sociedades son ficciones que el ordenamiento

especialistas o no en ingeniería financiera, de que las apariencias de licitud y verosimilitud brillen suficientemente y de que aquello no parezca simulado de ninguna manera, ni tampoco ejecutado en fraude de ley, y de que no pueda ser desmantelado fácilmente con la aplicación de los artículos 6.4 y 7.2 del Código Civil, amén de con sus hermanos fiscales, los artículos 13, 15 y 16 LGT. A ello se une una doctrina hipergarantista, y muy influyente en los tribunales, de los derechos del contribuyente, que quiere evitar a toda costa abusos calificadores de las Agencias Tributarias en su actuar diario así como arbitrios judiciales poco meditados. Pensamiento que antepone los derechos de los contribuyentes defraudadores a los derechos de todos los contribuyentes ordinarios a que el sistema tributario se aplique efectivamente en sus principios de generalidad e igualdad, cuya falta de vigencia efectiva distorsiona la contribución de cada cual al sostenimiento de los gastos públicos, haciendo pagar, a quienes ya pagan todo lo que les corresponde, aquello que no fue percibido de los defraudadores¹³.

A nuestro juicio, la autonomía calificadora del Derecho Tributario permite a las Agencias Tributarias calificar, descalificar y recalificar hechos, actos o negocios jurídicos realizados con el propósito probado de eludir impuestos. La discusión doctrinal acerca de si las cláusulas nacionales antiabuso pueden ser aplicadas a los casos de abuso de los tratados ha sido zanjada por la OCDE, que no ve ningún inconveniente en hacerlo, como nosotros tampoco y en ello incide la acción 6 del plan BEPS. *Substance*

reconoce cuando quiere, atendiendo a la existencia de voluntad colectiva, fin social, patrimonio común, organización de medios, idea de permanencia. Se abusa de la personalidad jurídica para cometer fraudes, directos e indirectos o de ley, obviando la aplicación de normas imperativas. Prácticas que se combaten con la doctrina jurisprudencial del levantamiento del velo, aplicable prudentemente cuando se vislumbran tales fraudes. Pero también cabe avanzar por la vía de la coordinación normativa internacional como propone SANZ GÓMEZ, Rafael. 2012: «Las cláusulas antielusión entre coordinación y armonización fiscal. Influencia de la armonización positiva en el margen de acción de los estados miembros». En la obra colectiva dirigida por Francisco Adame Martínez: *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 223 y ss.

13. Centrados, sin concesiones a la demagogia, GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. 2001: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Aranzadi: Cizur Menor y PALAO TABOADA, Carlos. 2001: «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española contra el fraude a la ley tributaria». *Crónica Tributaria*, 2001, n.º 98. El Plan de Control Tributario y Aduanero 2015 de la AEAT española enuncia con acierto que el fraude fiscal genera desconfianza en los ciudadanos y el buen funcionamiento de la actividad económica, para lo que avisa de actuaciones presenciales con obligados tributarios respecto de los que existan indicios de deslocalización o de simulación de actividad para ocultar la verdadera actividad o el verdadero titular de las rentas; investigación de patrimonios en el exterior, opacos a la Administración tributaria, especialmente en territorios no colaborativos; investigación de contribuyentes que, no habiendo presentado el modelo 720 de declaración informativa sobre bienes y derechos situados en el extranjero, existan indicios de que están ocultando bienes a la Administración Tributaria, y de contribuyentes que, aun habiendo presentado el susodicho 720, existan indicios que pongan de manifiesto la falta de consistencia de los bienes y derechos incluidos en dicha declaración.

over form es hace siglos un principio de derecho nacional e internacional, esté mejor o peor explicitado en normas y tratados. El abuso se combate por vía jurisprudencial en el derecho anglosajón y por vía normativa y jurisprudencial en el derecho continental, imponiendo límites al derecho de los contribuyentes a configurar sus negocios libremente¹⁴. Pero aun así a día de hoy es evidente que a las Agencias Tributarias nacionales les cuesta «desfacer entuertos» que proliferan como setas, incluso entre representantes de la ciudadanía que se exhiben como feroces denunciadores de todo tipo de fraudes¹⁵. A nuestro juicio, no hay sociedad donde no se reúnan los requisitos normativos que jurisprudencia y doctrina han construido como propios del contrato social. Y todas las sociedades de profesionales deberían ser calificadas como sociedades civiles, privadas de subjetividad a efectos del Impuesto sobre Sociedades. La reforma española aplicable a partir del 2015 excepciona sólo, dejando de ser sujetos pasivos del IS, a las que tengan objeto mercantil, a partir de 1 de enero de 2016. A falta de éste, tributarán los socios en su personal impuesto sobre la renta en el que tendrán que atribuir la renta obtenida a través de esas sociedades, en una variante de transparencia fiscal completamente lógica, que desconoce la personalidad fiscal del

14. Esclarecedora explicación en VEGA HERRERO, Félix Alberto. 2005: «Las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 755 y ss., donde se muestra sin embargo reticente a la adopción de nuevas cláusulas específicas antiabuso para combatir nuevos supuestos de elusión, por la complejidad que añaden al ordenamiento. Serán cláusulas complementarias de las generales que descarguen en buena medida a la Administración de la carga de la prueba que conllevan éstas. Su compatibilidad con los CDI habría que verificarla caso por caso.

15. El caso del líder del partido antisistema PODEMOS, Juan Carlos Monedero, facturando servicios de asesoría política a Venezuela a través de sociedades pantalla, ha reavivado la polémica, nunca apagada, sobre la viabilidad fiscal de las sociedades de profesionales y de las sociedades de un solo socio persona física. Sociedades que facturan servicios prestados sin estructura societaria, sin actividad social, sin sede, sin empleados, sin organización de medios productivos, ¿son sociedades? ¿O artificios para tributar por el IS en vez de por el IRPF? IS que admite como gastos deducibles todos los inherentes a la actividad, y que presenta tipos de gravamen considerablemente más bajos que la tarifa progresiva del IRPF, amén de abundantes deducciones en la cuota. CASTÁN TOBEÑAS, José: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo I, volumen II, cit., 773 y ss., explica que la causa es la razón económica del negocio, la función económico-social del mismo, la finalidad concreta perseguida por las partes, distinta de los motivos o fines psicológicos individuales y mediatos. En todo negocio, también en el contrato de sociedad, ha de constar la causa, la armonía entre la voluntad concreta y específica de los sujetos contratantes y el esquema preestablecido por la norma. El negocio sin ella se puede tener por inexistente. Y en el tomo IV, *Derecho de las obligaciones. Las particulares relaciones obligatorias*. Madrid: Reus, 1981, 561 y ss., nos recuerda que el *animus contrahendae societatis* es el elemento psicológico diferencial y esencial del contrato de sociedad.

ente levantando su velo¹⁶. A nuestro juicio, está de más esta novedad, que amparará, hasta que sea frenada, la huida del IRPF de más y más profesionales constituidos en sociedades civiles aparentemente mercantiles.

Las Agencias Tributarias también deben comprobar el trabajo efectivo que prestan los socios en las sociedades de profesionales y la facturación del mismo. El socio profesional que materialmente presta el servicio de asesoramiento al cliente debe facturarle a la sociedad a valor de mercado y consecuentemente esa renta debe constar declarada en su personal IRPF, ex artículo 16 LIS y artículo 28.4 y 41 LIRPF¹⁷. Forma parte de su renta mundial, sea cual sea la sede de esa sociedad de asesores. Si el profesional trabaja por cuenta ajena para la misma, su retribución será un rendimiento del trabajo personal que se presume asimismo retribuido a valor de mercado¹⁸. Cualquier

16. DÍEZ PICAZO, Luis. 2005: *Sistema de Derecho Civil, II, El contrato en general. La relación obligatoria. Contratos en especial. Cuasi contratos. Enriquecimiento sin causa. Responsabilidad extracontractual*. Madrid: Tecnos, 458 y ss., nos recuerda que la sociedad civil, para serlo, ha de mantener una organización estable y compleja para la consecución de un fin común, un objeto lícito y en interés de todos los socios; conlleva patrimonio común según la jurisprudencia, aunque al Código Civil parezca que le baste con aportaciones de industria; conlleva ánimo de lucro, propósito de obtención de ganancia partible entre los socios; y lo que no es menos importante, *afectio societatis*, esto es, voluntad de unión, *animus contrahendae societatis*, auténtica causa del negocio indagable por el juez para ver si realmente existe la sociedad. La sociedad civil lo es por su objeto, no mercantil, si bien se presume mercantil si adopta la forma anónima o limitada.

17. Con reflejo en sus declaraciones del IVA. El Plan de Control Tributario 2015 de la Agencia Tributaria Española dice que se van a vigilar especialmente las tramas de fraude en el IVA para su detección *temprana* (sic). Para mí que en esto la AEAT no va nada *temprana*, va un poco tardía, pero dice que va a utilizar el Registro de Operadores Intracomunitarios, a controlar los depósitos fiscales y depósitos distintos de los aduaneros para evitar la utilización de estos regímenes con fines de elusión fiscal. También se plantea la «detección de esquemas organizados de fraude a través de los que se produce la adquisición masiva y por precios simbólicos de sociedades sobre las que recaen o van a recaer importantes contingencias fiscales, por parte de personas localizables, con el fin de facilitar la elusión de las responsabilidades tributarias de todo tipo en las que hubieran incurrido los anteriores titulares de dichas sociedades». Para SERRANO ANTÓN, Fernando. 2014: «El programa BEPS: La OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional». En la obra colectiva *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 495 y ss., las medidas antiabuso van siempre detrás de la realidad, siendo difícil identificar todas las prácticas abusivas, ya que algunas son meras economías de opción. Sostiene que se trata de una labor muy casuística en la que no cabe una posición preestablecida sobre el carácter abusivo de la estructura hipotéticamente abusiva.

18. El Plan de Control Tributario 2015 de la Agencia Tributaria Española dice que va a seguir vigilando especialmente a los profesionales (¿?!!) controlando los servicios personales de alto valor, los gastos declarados deducibles, la concordancia de los ingresos con los signos externos de riqueza y «la utilización impropia de personas jurídicas que canalizan rentas de personas físicas con el único objeto de reducir la tributación de la persona física por la diferencia de tipos o que incorporen gastos personales no relacionados con la actividad» (sic). Y ello para

valoración del mismo distinta de éste requiere la prueba a cargo del contribuyente. Si el servicio lo factura una sociedad constituida, domiciliada o radicada en un paraíso fiscal, habrá de probar ésta que el servicio se ha prestado efectivamente desde ese paraíso pues el artículo 8.2 LIS presume la residencia en España si los activos principales o la actividad principal se encuentran aquí. Tendrá que acreditar la sede de dirección efectiva en el paraíso y la existencia de un motivo económico válido para operar desde allí¹⁹.

También debe ser celosa la AEAT en la aplicación del artículo 8.2 LIRPF neutralizando el cambio de residencia a paraísos fiscales en el período en que se realiza y en los cuatro siguientes (con la salvedad incomprensible de Andorra, tan querida a la familia Pujol, excluida por la Disposición Adicional 21.^a). No pierde su condición de contribuyente del IRPF español quien dice que se marcha a vivir a un paraíso fiscal, ni aun a partir del 5.º año de la fuga, en el que tendrá que acreditar que vive allí más de 183 días al año, ex artículo 9.1.a LIRPF²⁰. En esta prueba fracasan a menudo tenistas

evitar que el grueso de la imposición recaiga, de manera ciertamente injusta, sobre aquellos rendimientos que resultan más difícilmente deslocalizables, tal y como sostienen ALMUDÍ CID, José Manuel y SERRANO ANTÓN, Fernando. 2005: «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros». En la obra colectiva dirigida por el último: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1266.

19. URÍA, Rodrigo.1982: *Derecho Mercantil*. 12.^a edición. Madrid: Imprenta Aguirre, 118 y ss., explica que toda sociedad mercantil necesita un fondo real de bienes, un fondo patrimonial. Recuerda que es nula la creación de acciones que no respondan a una efectiva aportación patrimonial, que habrá de hacerse a título definitivo y no de simple goce temporal. Entiende que la causa está íntimamente ligada al objeto: se constituye para el ejercicio en común de una determinada actividad económica (empresa) con ánimo de repartir los beneficios con objeto lícito, «pero establecido por la ley el carácter mercantil de toda sociedad anónima cualquiera que sea su objeto, hay que admitir la posibilidad de que desarrolle una actividad de otro orden». Se considera española a la que se haya constituido con arreglo a nuestras leyes o tenga aquí su domicilio social. «Con el fin de evitar en lo posible la corruptela de los domicilios ficticios, habrán de optar entre el lugar en que se halle establecida la representación legal de la sociedad o aquel en donde radique alguna de sus explotaciones o ejerza las actividades propias de su objeto. El primero de esos lugares será aquél donde funcionen o actúen los órganos jurídicos de la sociedad (consejo de administración y junta general); el segundo aquél donde se despliegue de hecho la actividad económica constitutiva de la empresa social».

20. El Plan de Control Tributario 2015 de la Agencia Tributaria Española dice que se va a vigilar especialmente a los contribuyentes con residencia fiscal en España que se sirvan de instrumentos o estructuras híbridas o de otros instrumentos de planificación fiscal agresiva; los casos de doble aprovechamiento de pérdidas o gastos o la generación de pérdidas mediante la transmisión de valores intragrupo; control sobre pagos al exterior de especial relevancia, pagos por dividendos y cánones de destino comunitario, y a las estructuras en que intervienen «conduit companies» (sociedades interpuestas para obtener los beneficios de un convenio). Lo que resulta chocante es que la Ley del IRNR siga declarando exenta la renta derivada de deuda pública en todo caso, ya sea cupón o transmisión o reembolso, ya provenga de paraíso fiscal, lo cual se estableció para asegurar la inversión exterior en España, dada la extrema necesidad

y cantantes, entre otros contribuyentes huidizos de sus responsabilidades fiscales²¹. Resultan asimismo frenos a la huida fiscal hacia territorios más templados el nuevo artículo 95 bis LIRPF, que establece un impuesto de salida gravatorio de plusvalías latentes y emergentes al salir del país por cambio de residencia; y los artículos 23, 26 y 32 LIRPF, reguladores de las comunidades de bienes que se constituyan en el extranjero²².

Traer al país la renta que huye utilizando los mecanismos de simulación o fraude de ley es posible aplicando, en España, los artículos 13, 15 y 16 LGT, preceptos que con similares redacciones se encuentran en todos los ordenamientos jurídicos como cláusulas genéricas antiabuso²³. El problema de los mismos es la litigiosidad que generan, pues no es fácil operar con automatismos en estos procelosos mundos fraudulentos bien poblados de abogados perspicaces componedores de estrategias de defensa alambicadas. Por ello, es preciso, a nuestro juicio, avanzar en la implantación de

de ello en tiempos recientes, tal y como explica GARCÍA VALERA, Alberto: *Aspectos fiscales de la internacionalización empresarial...*, cit. Cfr. JIMÉNEZ BLANCO, José Ignacio. 2005: «El uso de los instrumentos híbridos en la planificación fiscal internacional». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 1221 y ss.

21. Cfr. GRACIA ESPINAR, Eduardo y LETE ACHIRICA, Carlos. 2005: «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales». En *Fiscalidad Internacional*. Madrid: CEF, 699-729.

22. El catálogo de prácticas fraudulentas que preocupan a las AEAT y describe SÁNCHEZ HUETE, Miguel Ángel: *El levantamiento del velo...*, cit., 28-30 es espeluznante por verídico: ocultación de bienes aportándolos a sociedades patrimoniales, otorgando capitulaciones matrimoniales simuladas o constituyendo cargas ficticias sobre los bienes; interposición de personas como administradores que no tienen ningún bien; utilización de entramados de sociedades, dentro de un grupo, que carecen de bienes patrimoniales propios; actividad de entidades que se dedican a la creación de sociedades para su posterior venta, albergando bienes perseguibles; creación de cadenas de sociedades sucesivas por las mismas personas, que se van dejando sin actividad a medida que acumulan deudas sin pagar; creación de sociedades pantalla, que asumen deudas en lugar de otras que poseen los activos; creación de sociedades refugio en las que almacenar el patrimonio del auténtico obligado tributario.

23. Y en la Directiva 2015/121/UE, para neutralizar esquemas de negocio que sólo buscan una ventaja fiscal, sin responder a razones comerciales válidas que reflejen una actividad económica legítima. A favor de la compatibilidad de normas genéricas y específicas antiabuso, sean de derecho interno o internacional, CARMONA FERNÁNDEZ, Néstor. 2005: «Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 781 y ss. A su juicio, la normativa interna española en materia de entidades en régimen de atribución de rentas acoge –y muchas facetas amplía– la filosofía OCDE desconocedora del estatus de sociedad para las sociedades de personas –*partnerships*–. Aclara la operatividad de la cláusula de beneficiario efectivo como neutralizadora de la utilización de sujetos interpuestos para la percepción de rentas que pretenden acogerse indebidamente a las ventajas de los CDI. Aplauda la normativa española que sujeta las rentas de artistas y deportistas por actuaciones en España «aun cuando se perciban por una entidad distinta», frecuentemente constituida ad hoc en paraíso.

cláusulas antiabuso específicas²⁴, claras, contundentes, de transparencia fiscal nacional e internacional, que traigan a los impuestos personales las rentas huidizas de ellos, al modo en que lo hacen los artículos 91, 92 y 95 LIRPF, reguladores de la transparencia fiscal internacional, de la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen a sociedades constituidas en el extranjero, y de la imputación de rentas de las SICAV, FIM y SIM constituidas en países o territorios considerados paraísos fiscales²⁵. Mecanismos en los que hay que seguir profundizando al objeto de mejorar su aplicación efectiva y su adaptación a las nuevas maniobras defraudatorias que surgen para evitarlos²⁶.

3. CLÁUSULAS ESPECÍFICAS ANTIABUSO MENOS LITIGIOSAS CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA, PREVIA MODERACIÓN TARIFARIA Y COORDINACIÓN NORMATIVA INTERNACIONAL

Lo primero que habría que plantearse es qué es la planificación fiscal *agresiva*, dónde comienza ésta por terminar la *legítima* planificación tendente a cumplir con las obligaciones tributarias de la manera menos onerosa posible, previendo de antemano

24. La Comisión Europea ha propuesto la modificación de la Directiva Matriz-Filial (Directiva 2011/96UE) para que, cuando los beneficios distribuidos por la filial sean gasto deducible en origen, no lo sean también en destino. La acción 2 del plan BEPS quiere adaptar las normas tributarias para evitar que los pagos sean deducibles en un país mientras el rendimiento correspondiente sea gravado en otro. La neutralización de los efectos de los instrumentos híbridos, tratados de manera diferente en dos países, que posibilitan una doble deducción, es explicada por MALHERBE, Jaques; TELLO, Carol P. y GRAU RUIZ, Amparo: *La revolución fiscal de 2014*, 166-171.

25. Sociedades que tendrán que reunir para ser reconocidas como tales en el Derecho español los clásicos requisitos de consentimiento, objeto y causa. Como recuerda CASTÁN TOBEÑAS, José. 1978: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo III, *Derecho de obligaciones. La obligación y el contrato en general*. Madrid: Reus, 486 y ss., el consentimiento es el alma del contrato social, el acuerdo de voluntades dirigido a un fin común. El objeto ha de ser real o posible, lícito y determinado o susceptible de determinación. Y la causa el hecho que explica y justifica la creación de una obligación por la voluntad de las partes. La causa ha de existir y ser verdadera y lícita. Es simulada cuando se hace aparecer una distinta de la verdadera. La causa falsa genera la inexistencia del contrato. La causa simulada ha de despreciarse y atenderse a la verdadera y lícita. Se presume la licitud de la causa mientras no se demuestre lo contrario, por lo que es la Agencia Tributaria quien corre con la carga de la prueba de desmontar entramados societarios sin causa.

26. Cfr. LUCAS DURÁN, Manuel. 2014: «La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las Cláusulas antielusivas previstas en las LGT». En la obra colectiva dirigida por Isaac Merino Jara: *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: Bosch, 35 y ss.

la selección de las opciones económicas más convenientes dentro de las legítimas. Es evidente que no es fácil trazar la frontera entre la una y la otra, siendo esta materia extremadamente sometida a la apreciación subjetiva de cada cual, según ha quedado puesto de manifiesto en los epígrafes anteriores²⁷. Ello no obstante, creo que el umbral del 50% de riqueza global personal detraible es un umbral más que razonable para que no debiera ser sobrepasado por los sistemas tributarios contemporáneos. Lo que significa, en mi opinión y dando por supuestos impuestos indirectos, tasas, precios y cotizaciones sociales que detraen más del 20% de la riqueza disponible de los contribuyentes, que los impuestos personales sobre la renta no debieran exceder en sus tarifas del 30%²⁸.

Por otra parte, no puede perderse de vista la dificultad de acometer cualquier planificación fiscal, agresiva o no agresiva, a la vista de los cambios constantes que soporta la normativa reguladora de los sistemas tributarios modernos, que ofrecen hoy opciones ayer inexistentes, y viceversa. La falta de estabilidad normativa dificulta cualquier planificación a medio plazo, no digamos a largo, y hace incierta incluso la planificación a corto, para un periodo impositivo. Más que de planificación fiscal, que en un entorno de normas cambiantes no es fácil de acometer, lo que proliferan son los intentos descarados de huir de los sistemas tributarios de los países desarrollados, maniobras que se ven favorecidas por las nuevas tecnologías en un mundo globalizado²⁹.

27. El análisis del catálogo de prácticas de planificación fiscal agresiva o ilegítima al que se refiere el Plan de Control Tributario 2015 de la Agencia Tributaria Española es inabordable en estas modestas páginas. Algunas han tenido respuesta normativa: no deducibilidad de gastos financieros derivados de préstamos entre empresas de un mismo grupo para la adquisición de participaciones en entidades del propio grupo, cuestión en la que incide la acción 4 del plan BEPS; no deducción de determinados deterioros de valor de participaciones en el capital social de entidades así como de determinadas pérdidas de establecimientos permanentes. Pero no se han desarrollado al máximo todas las posibilidades que ofrece la técnica del levantamiento del velo en materia tributaria. Siguen arrojando luz LOZANO SERRANO, Carmelo. 2001: *La transparencia fiscal*. Cizur Menor: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi; y *cfr.* SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, José Luis y MERINO JARA, Isaac. 1994: «El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, mayo-agosto 1994.

28. Como explican MARTÍN QUERALT, Juan; LOZANO SERRANO, Carmelo; TEJERIZO LÓPEZ, José Manuel y CASADO OLLERO, Gabriel. 2014: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos, 115-116, es muy difícil fijar los confines de la confiscatoriedad prohibida al sistema tributario. Y casi igual de difícil fijarle el domicilio a las sociedades que no quieren tener ninguno, como explica MONDINI, Andrea. 2014: «Movilidad de las sociedades entre competencia fiscal perniciosa, planificación fiscal agresiva y libertad europea: algunas reflexiones desde la experiencia italiana». En la obra colectiva dirigida por Jesús Ramos Prieto: *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 321 y ss.

29. Ya la acción 1 del plan BEPS se centra en la economía digital, que se desarrolla sin sedes ni establecimientos permanentes, huyendo del impuesto sobre la renta del país en el que se genera el beneficio, impuesto que hay que restablecer, alineándolo con la localización real

La llamada planificación fiscal agresiva es un eufemismo, una expresión que ha hecho fortuna para describir el catálogo de estrategias de huida al que los ordenamientos tributarios deben responder en la línea de la definición de cláusulas antiabuso genéricas y específicas, de reglas de transparencia fiscal que traigan a los impuestos personales la renta que pretende huir de ellos mediante esas estrategias de planificación fiscal agresiva, nacional y sobre todo internacional³⁰.

Creo que se debe aplicar la máxima severidad con quienes operan a través de paraísos fiscales y territorios de baja tributación mediante normas contundentes en los CDI y en los tratados multilaterales que auspicia la OCDE. Las cláusulas específicas antiabuso son compatibles con las cláusulas genéricas antiabuso, ya sean unas y otras nacionales o internacionales, pues todas tienen el loable fin de combatir el fraude de ley/conflicto en la aplicación de la norma y la simulación³¹. Cláusulas específicas antiabuso que tienen historia y recorrido en materia de precios de transferencia, a los que se

de las actividades económicas, tal y como explican MALHERBE, Jaques; TELLO, Carol P. y GRAU RUIZ, Amparo: *La revolución fiscal de 2014*, cit., 162-166. De cómo pueden organizar los inversores sus actuaciones en España sin incurrir en prácticas ilegítimas se ocupan RAMOS RAICH, Juan Ramón y GONZÁLEZ TURIGAS, Cristina. 2005: «Aspectos relevantes de la planificación fiscal internacional de la inversión extranjera en España». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

30. La acción 3 del plan BEPS de reforzamiento de las reglas sobre las entidades financieras controladas quiere transparentar y traer al impuesto del que huyen las rentas de sociedades intermediarias, para lo cual puede ser preciso modificar algunos CDI. Y la acción 5 poner coto a los regímenes preferenciales dañinos, que no pueden escudarse en la soberanía fiscal del país para establecer tarifas nulas o muy bajas, incluso negociadas con los interesados, con generosas excepciones a su propia aplicación, siempre opaca. HERRERA MOLINA, Pedro. 2005: «Los convenios de doble imposición ante las libertades comunitarias (análisis de la jurisprudencia del TJCE)». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*, CEF: Madrid, 1079 y ss., llama la atención sobre la doctrina del Tribunal Europeo, nada proclive a que se restrinjan libertades comunitarias por normas antiabuso, lo que le convierte, a decir de algunos, en «excelente aliado de la planificación fiscal internacional». Pero la tendencia está cambiando últimamente. Que el Derecho Comunitario prevalezca sobre los CDI no significa que ampare maniobras abusivas. No cabe una defensa interesada y a ultranza de las libertades comunitarias para acometer planificaciones fiscales agresivas.

31. La acción 7 del plan BEPS incide en la práctica reciente de reemplazar el papel de distribuidor por el papel de comisionista que no revela la identidad ni la sede del comitente evitando el estatus de establecimiento permanente. Y en la práctica de fragmentar actividades en el interior de una empresa y entre empresas del grupo para minimizar su duración. La acción 7 quiere reconducir el uso de intangibles para deslocalizar beneficios, y que éstos sean gravados en el lugar en el que se producen. GARCÍA BERRO, Florián. 2012: «Anotaciones sobre el principio de prohibición de abuso en la jurisprudencia reciente del TJUE». En la obra colectiva dirigida por Francisco Adame Martínez: *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi, 205 y ss., sostiene que pueden sancionarse las prácticas abusivas cuando pueda llegarse a la conclusión de que integran el tipo objetivo de infracción, posición que compartimos.

refieren las acciones 8 a 13 del Plan BEPS³²: se trata de coger el toro por los cuernos, siguiendo la técnica americana de obligar a los contribuyentes a declarar los esquemas de planificación fiscal agresiva que están utilizando. Esto ha sido ya calificado por cualificados expertos como «poner el carro delante de los bueyes» y «de emprender acciones antes de haber reunido los datos relativos a su eventual necesidad»³³.

No comparto tal calificación descalificadora. Los datos sobre las prácticas presuntamente fraudulentas sí se tienen de antemano. Conminar a contribuyentes sospechosos de anomalías a desvelar su estrategia artificiosa o simuladora no tiene nada de arbitrario. Y nada tienen que temer si operan dentro de los límites de las opciones fiscales legítimas. Sí que entiendo, sin embargo, la preocupación por el incremento de litigiosidad que puede generar conferir a las Administraciones Tributarias nuevos y mejores poderes de calificación. Es un riesgo que hay que correr cada vez que se adoptan nuevas normas para perseguir nuevas modalidades de fraude. Es el precio que hay que pagar por acomodar el ordenamiento jurídico a la persecución de las nuevas maniobras que lo defraudan. La propia OCDE es consciente de ello y propone el arbitraje obligatorio en la acción 14 del plan BEPS, y entretanto, que se mejore el procedimiento amistoso de resolución de conflictos habitualmente previsto en los CDI³⁴.

32. El Plan de Control Tributario 2015 de la Agencia Tributaria Española anuncia que vigilará, en materia de precios de transferencia, las operaciones de reestructuración empresarial complejas, los servicios intragrupo prestados o recibidos y operaciones sobre intangibles relevantes. Se analizará especialmente la correcta aplicación del método del margen neto transaccional en determinados sectores. Continuarán desarrollándose actuaciones de instrucción y resolución de acuerdos previos de valoración de operaciones entre personas y entidades vinculadas, como instrumento de prevención del fraude, aumento de la seguridad jurídica y reducción de la litigiosidad futura. Cfr. RAVENTÓS CALVO, Stella. 2005: «La reestructuración empresarial como instrumento de planificación fiscal internacional». En la obra colectiva dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: CEF, 1171 y ss.

33. Así MALHERBE, Jaques; TELLO, Carol P. y GRAU RUIZ, Amparo: *La revolución fiscal de 2014*, cit., 179. Las acciones 8 a 13 del plan BEPS se detienen en las diversas modalidades de troteo que practican las multinacionales, encuadrables en el mundo de los precios de transferencia, a las que la OCDE quiere poner coto: informes país por país junto al informe global del grupo, todos ellos en inglés, lo que provoca las ironías de los autores citados –página 182–. Todas las medidas del plan BEPS van a incrementar la litigiosidad, según acerba crítica que enarbolan sin piedad en las páginas 182-189, con planteamientos asumibles por abogados defensores de las multinacionales.

34. Cfr. SERRANO ANTÓN, Fernando. 2005: «La cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional». En la obra colectiva por él dirigida: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: CEF, 949 y ss., propone que se corrijan las deficiencias del procedimiento amistoso, en el que no existe obligación de alcanzar una solución, no queda garantizada la eliminación de la doble imposición, dura excesivamente el procedimiento, el contribuyente no es parte, no se publican los criterios y hay problemas de ejecución de los acuerdos, razones todas por las que buena parte de la doctrina se inclina por el arbitraje obligatorio. Así GARCÍA FRÍAS, M.^a Ángeles. 2005: «El arbitraje tributario internacional». En la obra colectiva

4. CONCLUSIONES

Buena parte de las medidas que propone el plan BEPS necesitarían de su implantación coordinada a nivel internacional, para lo cual se propone una suerte de macrotratado multilateral, de difícil confección –acción 15–. Como una norma de esa envergadura no es realizable en unos días, hemos de conformarnos con apostar por medidas más practicables, tales como demandar compromisos entre los Estados para aproximar los respectivos tipos impositivos de los impuestos sobre la renta de las personas físicas y jurídicas a niveles no abrasivos. Compromisos en el camino de instaurar ya el intercambio automático de información tributaria relevante. Compromisos en cuanto al aislamiento económico efectivo de los paraísos fiscales que lo sigan siendo. Compromisos en cuanto a la adopción de cláusulas antiabuso específicas en los convenios y en las normas internas que desmonten entramados societarios artificiosos, particularmente los dispuestos por profesionales y los organizados utilizando paraísos. Y compromisos, en fin, en cuanto al establecimiento de un órgano jurisdiccional o arbitral fiscal internacional que resuelva en tiempo razonable los conflictos de derecho tributario internacional.

BIBLIOGRAFÍA

- ALMUDÍ CID, J. M. 2005: «El régimen antielusivo de transparencia fiscal internacional». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- ALMUDÍ CID, J. M. y SERRANO ANTÓN, F. 2005: «El régimen fiscal de las entidades de tenencia de valores extranjeros» En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- BOOTELLO MARTÍN, V. y PALACIOS, J. 2005: «Introducción a la planificación fiscal internacional». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. 2005: «Medidas antiabuso en los convenios sobre doble imposición». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- CASTÁN TOBEÑAS, J.: *Derecho Civil Español Común y Foral*, tomo I, volumen II, *Introducción y parte general. Teoría de la relación jurídica*. Madrid: Reus, 1987; tomo III, *Derecho de obligaciones. La obligación y el contrato en general*. Madrid: Reus, 1978; y tomo IV, *Derecho de las obligaciones. Las particulares relaciones obligatorias*. Madrid: Reus, 1981.
- CHICO DE LA CÁMARA, P. (dir.). 2015: *Una propuesta de medidas alternativas de solución de conflictos (ADR) en el sistema tributario español con especial referencia al arbitraje*. Madrid: Fundación Impuestos y Competitividad.

dirigida por Fernando Serrano Antón: *Fiscalidad Internacional*. Madrid: CEF, 1053 y ss. El procedimiento arbitral ya se sigue en el ámbito del Convenio Europeo Multilateral para la supresión de la doble imposición de beneficios entre empresas vinculadas, de 23 de julio de 1990 (90/436/CEE), como última fase a poner en marcha una vez concluido el procedimiento amistoso. Valora positivamente la viabilidad del Tribunal de Justicia de la Unión Europea como tribunal arbitral.

- DÍEZ PICAZO, L.: *Sistema de Derecho Civil*, I, *Introducción. Derecho de la persona. Autonomía privada. Persona jurídica*. Madrid: Tecnos, 2003 y II, *El contrato en general. La relación obligatoria. Contratos en especial. Enriquecimiento sin causa. Responsabilidad extracontractual*. Madrid: Tecnos, 2005.
- GARCÍA BERRO, F. 2012: «Anotaciones sobre el principio de prohibición de abuso en la jurisprudencia reciente del TJUE». En F. Adame Martínez (dir.): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- GARCÍA FRÍAS, M.^a Á. 2005: «El arbitraje tributario internacional». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: CEF.
- GARCÍA VALERA, A. 2014: «Aspectos fiscales de la internacionalización empresarial y de la inversión extranjera en España». En *Estudios sobre el sistema tributario y la situación financiera del sector público, Libro homenaje al profesor Javier Lasarte Álvarez*. Madrid: IEF.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E. 2001: *El fraude a la ley tributaria en la jurisprudencia*. Aranzadi: Cizur Menor.
- GRACIA ESPINAR, E. y LETE ACHIRICA, C. 2005: «Fiscalidad de artistas y deportistas. Aspectos internacionales». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: CEF.
- HERRERA MOLINA, P. M. 1998: *Capacidad económica y sistema fiscal (análisis del derecho español a la luz del derecho alemán)*. Madrid: Marcial Pons.
- JIMÉNEZ BLANCO, J. I. 2005: «El uso de los instrumentos híbridos en la planificación fiscal internacional». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- LOZANO SERRANO, C. 2001: *La transparencia fiscal*. Cizur Menor: Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria Aranzadi.
- LUCAS DURÁN, M. 2014: «La planificación fiscal y sus límites jurídicos: cuestiones sustantivas y procedimentales de las Cláusulas antielusivas previstas en las LGT». En I. Merino Jara (dir.): *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos*. Barcelona: Bosh.
- MALHERBE, J.; TELLO, Carol P. y GRAU RUIZ, A. 2014: *La revolución fiscal de 2014*. Bogotá: Instituto Colombiano de Derecho Tributario.
- MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. 2014: *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- MARTÍNEZ GINER, L. A.; MORENO GONZÁLEZ, S. y LAMPREAVE PÉREZ, P. 2014: «Nuevo intercambio de información tributaria versus medidas tributarias de efecto equivalente». *Informe nacional español para el congreso de la European Tax Law Professors*. Estambul, disponible en la web del Instituto de Estudios Fiscales.
- MONDINI, A. 2014: «Movilidad de las sociedades entre competencia fiscal perniciosa, planificación fiscal agresiva y libertad europea: algunas reflexiones desde la experiencia italiana». En J. Ramos Prieto (dir.): *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- OGEA RUIZ, R. 2005: «La legislación española y los paraísos fiscales». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- PALAO TABOADA, C. 2001: «Algunos problemas que plantea la aplicación de la norma española contra el fraude a la ley tributaria». *Crónica Tributaria*, 2001, n.º 98.
- RAMOS RAICH, Juan Ramón y GONZÁLEZ TURIGAS, Cristina. 2005: «Aspectos relevantes de la planificación fiscal internacional de la inversión extranjera en España». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- RAVENTÓS CALVO, S. 2005: «La reestructuración empresarial como instrumento de planificación fiscal internacional». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.

- SÁNCHEZ HUETE, M. Á. 2008: *El levantamiento del velo (La responsabilidad de la sociedad pantalla y refugio)*. Madrid: Marcial Pons.
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M.^a E. y MORENO GONZÁLEZ, S. 2014: «Planificación fiscal, competencia fiscal e intercambio de información tributaria: reflexiones al hilo de las últimas propuestas en los ámbitos de la UE y de la OCDE». En J. Ramos Prieto (dir.): *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- SANZ GÓMEZ, R. 2012: «Las cláusulas antielusión entre coordinación y armonización fiscal. Influencia de la armonización positiva en el margen de acción de los estados miembros». En F. Adame Martínez (dir.): *Armonización, coordinación fiscal y lucha contra el fraude*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- SERRANO ANTÓN, F. 2005: «La Cláusula de procedimiento amistoso de los convenios para evitar la doble imposición internacional». En *Fiscalidad Internacional*. Madrid: CEF.
- SERRANO ANTÓN, F. 2014: «El programa BEPS: La OCDE contra la erosión de bases imponibles y la traslación de beneficios en el marco internacional». En *Fiscalidad en tiempos de crisis*. Cizur Menor: Thomson Reuters Aranzadi.
- SERRANO GONZÁLEZ DE MURILLO, J. L. y MERINO JARA, I. 1994: «El levantamiento del velo en el marco de la defraudación tributaria». *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, mayo-agosto 1994.
- URÍA, R. 1982: *Derecho Mercantil*. 12.^a edición. Madrid: Imprenta Aguirre.
- VEGA HERRERO, F. A. 2005: «Las medidas antielusión en la normativa interna española con proyección internacional». En F. Serrano Antón (dir.): *Fiscalidad Internacional*. Madrid: Centro de Estudios Financieros.
- VV. AA.: *Informe sobre la Justicia Administrativa 2015*. Centro de Justicia Administrativa de la Universidad Autónoma, disponible en la página web del Centro.

