

Trabajo Fin de Grado

LAS MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN EN MATERIA TRIBUTARIA

ANTI TAX AVOIDANCE MEASURES

Autor

Ignacio de la Fuente Cuevas

Director

Antonio García Gómez

FACULTAD DE DERECHO

Curso 2015-2016.

ÍNDICE.

I. OBJETO DE ESTUDIO.....	4
II. INTRODUCCIÓN. CONTEXTUALIZACIÓN DE LA SITUACIÓN.	4
III. NOCIÓN DE PARAÍSO FISCAL. CARACTERÍSTICAS DEFINITORIAS. LA ESPECIAL RELEVANCIA DEL RÉGIMEN DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL.....	9
IV. PLANIFICACIÓN FISCAL EN EL EJERCICIO DE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN FRENTE A LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.	13
V. EVASIÓN, ELUSIÓN Y ECONOMÍA DE OPCIÓN.....	14
VI. CLÁUSULAS ANTI-ELUSIÓN DE CARÁCTER GENERAL CONTENIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: CALIFICACIÓN, CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y SIMULACIÓN.	18
VII. CLÁUSULAS ANTI-ELUSIÓN ESPECÍFICAS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN ESPAÑA.....	20
1. EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.	20
2. EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.	24
3. EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.....	25
VIII.PRINCIPALES MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.	26
1. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.	26
2. PLAN DE ACCIÓN BEPS.....	30
IX. A MODO DE CONCLUSIÓN.....	34
X. BIBLIOGRAFÍA.	36

ÍNDICE ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS.

Art.	Artículo.
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting.
CDI	Convenio de Doble Imposición.
CE	Constitución Española, 1978.
<i>cit.</i>	Obra citada.
DGT	Dirección General Tributaria.
<i>Ibíd.</i>	Misma obra citada anteriormente.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LIRNR	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.
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico.
ONU	Organización Naciones Unidas.
p.	Página.
TFI	Transparencia Fiscal Internacional.
TJUE	Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

I. OBJETO DE ESTUDIO.

El presente trabajo tiene por objeto el estudio de los aspectos tributarios más relevantes que confluyen en torno a los paraísos y refugios fiscales o zonas de baja tributación.

Se trata de un tema complejo, por sus connotaciones políticas y éticas, en el que fácilmente se puede caer en un juicio rápido, siendo éste el principal motivo por el que fue escogido. A lo largo de todo el estudio, se intenta dar una visión crítica, documentada y clara de la situación, con la intención de tratar el tema de la forma más objetiva posible, desde todos los puntos de vista, y dando cabida a las diversas ideologías que fundamentan los diferentes modelos de política fiscal.

Se tratarán temas como la planificación fiscal, la elusión fiscal y la evasión fiscal, clarificando las diferencias que existen entre estos conceptos, y dando luz sobre su legalidad o ilegalidad. Por último, se tratarán las medidas tomadas por los diferentes Estados y por la Comunidad Internacional para evitar dichas actuaciones.

En cuanto a la metodología empleada para la realización de esta obra, ha consistido en el estudio e interpretación de diferentes textos, documentos y obras otros autores expertos en la materia, referidos en el apartado de bibliografía, y que se han tomado como punto de partida para la exposición de los conceptos de este estudio y formación de una opinión crítica.

II. INTRODUCCIÓN. CONTEXTUALIZACIÓN DE LA SITUACIÓN.

Cuando se trata el tema de los paraísos fiscales, se aborda directamente desde la existencia de unos territorios de baja o nula tributación, en relación con nuestro sistema tributario o el sistema tributario de los países desarrollados. Pocas veces se realiza el análisis desde los orígenes, esto es, explicando los diferentes sistemas de política fiscal que se plantean intrínsecamente en el debate: modelo de competición fiscal -el instaurado en la actualidad- y modelo de fiscalidad común -al que se está intentado llegar por parte de la comunidad internacional-.

Vivimos en un mundo globalizado, donde las barreras se han difuminado y el tablero de juego ya no es un territorio en concreto, sino el mundo entero. Todos los

Estados, en el ejercicio de su soberanía, son libres de legislar de acuerdo a sus propios intereses y objetivos, la materia fiscal está dentro de este ámbito de actuación.

En la elaboración del régimen fiscal propio, los Estados pueden configurar su jurisdicción internacional en base a tres principios: la fuente – o principio de territorialidad-, la residencia – o principio de tributación de rentas obtenidas a nivel mundial- y principio de ciudadanía o nacionalidad¹.

El principio de ciudadanía o nacionalidad en materia fiscal es escasamente utilizado, pudiéndose decir incluso que directamente no es empleado por los países que componen la ODCE. Por lo general, para la conexión de ingresos y gastos es utilizado el criterio de residencia o el de territorialidad.

Por medio del principio de la fuente, un Estado se declara legitimado para gravar aquellas rentas que hayan tenido origen dentro de su territorio, sobre el cual es soberano. Es independiente si el titular de esas rentas es nacional o extranjero, o si es residente. Lo único que importa es el origen de la renta. Este principio se justifica por medio del principio del beneficio y el de la soberanía del territorio. El principio del beneficio expone la recaudación de impuestos por parte del Estado al contribuyente - nacional o extranjero- como un resarcimiento por la utilización de los servicios públicos e infraestructura del país que fueron, de algún u otro modo, utilizados en la gestión de esas actividades generadoras de riqueza y renta. En términos generales, este principio es aplicado sobre la fuente productora, esto es, el lugar de localización de la fuente de la renta, o el Estado del que se extraen los recursos y factores productivos generadores de riqueza. Sin embargo, este principio también es utilizado desde otro enfoque, interpretando la fuente como aquel Estado en donde la renta queda disponible, independientemente de si en él se encuentran los factores productivos o si se ha desarrollado la actividad física o intelectual generadora de la renta.

Por medio del principio de residencia se configura la jurisdicción fiscal de un Estado, atendiendo a la residencia del individuo sin considerar el origen o la fuente de las ganancias obtenidas. De este modo, si el individuo tiene su residencia -atendiendo a una definición autónoma según la legislación interna- dentro del territorio del Estado,

¹ JAQUE LÓPEZ, J., «Principios e introducción a la doble tributación internacional», en *Impuestos*, n°.162, 2010, p. 1.

éste pasará a ser considerado como obligado tributario y se le gravarán todas las rentas que obtengan independientemente de su origen.

Por último, el principio de la ciudadanía o nacionalidad, vincula el derecho del Estado de gravar a la renta mundial de sus nacionales, sin considerar si estos son residentes en el país o no. Este principio, como hemos comentado anteriormente, está prácticamente en desuso y se podría considerar residual a efectos fiscales.

Así, el solapamiento de estos principios en los diferentes regímenes fiscales de cada Estado produce que, por un lado, pueda existir un problema de doble imposición, y por otro, que cada Estado configure su normativa fiscal de acuerdo a sus características internas. De este modo, aquellos países que sean exportadores de capital, fijarán como principio de jurisdicción fiscal el de residencia, para así poder gravar las rentas generadas como resultado de las exportaciones de capital realizadas por sus residentes. En cambio, aquellos países que sean importadores de capital fijarán como principio de jurisdicción fiscal el de la fuente, ya que así pueden gravar las rentas generadas por los capitales extranjeros.

En suma, y de acuerdo a cada modelo, realizando una clasificación superficial, podemos distinguir cuatro grupos de jurisdicciones fiscales:

- Sistemas tributarios que gravan los beneficios de las sociedades empresariales y las rentas del capital en la misma medida o de igual modo que gravan las otras rentas, como las del trabajo.
- Sistemas tributarios que gravan los beneficios de las sociedades y las rentas del capital de manera sensiblemente inferior al resto de rentas, que reciben el nombre de zonas de baja tributación.
- Sistemas tributarios, que además de establecer un régimen tributario nulo o muy reducido para los beneficios de las sociedades y las rentas del capital, mantienen un régimen de especial opacidad en materia de información fiscal, que son los denominados paraísos fiscales.
- Por último, sistemas tributarios que gravan los beneficios de las sociedades y las rentas del capital de igual modo que otras rentas como las del trabajo, pero contienen regímenes específicos que permiten una tributación reducida

o nula para determinadas rentas en cumplimiento de determinadas condiciones. Estas jurisdicciones son calificadas como nichos fiscales².

Por lo general, el primer grupo de jurisdicción fiscal suele estar compuesto por Estados exportadores de capital. En cambio, los tres siguientes, se configuran como Estados importadores de capital.

La multiplicidad de regímenes fiscales es uno de los tres elementos que configuran el escenario fiscal internacional. A éste hay que sumarle el principio de libertad de movimientos de capitales y el principio de separación o independencia, junto con el principio de libre concurrencia³.

Por medio del principio de libre circulación de capitales, uno de los principios bases de la Unión Europea en la creación del mercado único -junto con la libre circulación de personas y libre prestación de servicios-, reconocido en el artículo 63 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y de otro modo, reconocido también por el resto de países desarrollados y la mayoría de países en vías de desarrollo, se prohíbe toda restricción al movimiento de capitales entre diferentes Estados. En nuestra legislación interna, dicho principio está reconocido por la Ley 19/2003, de 4 de julio, sobre régimen jurídico de los movimientos de capitales y de las transacciones económicas con el exterior y sobre determinadas medidas de prevención del blanqueo de capitales, en su artículo 1.

Este principio adquiere una importancia expansiva con el fenómeno de la Globalización y el desarrollo de las tecnologías de comunicación. La eliminación de las trabas en el movimiento de capitales y las posibilidades abiertas con el desarrollo de las tecnologías permiten que los movimientos de capitales ya no tengan que ser físicos, sino que éstos pueden ser realizados simplemente mediante asientos contables informatizados.

Por último, el principio de separación o independencia y el principio de libre concurrencia, dos principios reconocidos en el Derecho Internacional Tributario, establecen que, por un lado, las entidades jurídicas únicamente estén sometidas, por lo beneficios que obtengan, al impuesto del país o territorio en el que residan -principio de separación o independencia, reconocido en el artículo 7 del Modelo de Convenio de la

² SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, Instituto de estudios fiscales, 2001, p. 11.

³ *Ibid.*, p. 11.

OCDE para evitar la doble imposición- independientemente de que estas entidades pertenezcan a grupos multinacionales localizados, por medio de su sede social o estatutaria, en otros Estados con diferente régimen fiscal. Unido a lo anterior, el principio de concurrencia determina que «el beneficio gravable de una entidad que pertenece a un grupo de sociedades sea el mismo que hubiera obtenido en condiciones de absoluta independencia» - artículo 9 del Modelo de Convenio⁴.

La combinación de todos estos factores posibilita la inclusión de la fiscalidad como un elemento para optimizar la ecuación de competitividad empresarial. Considerando el factor fiscal como un gasto, las empresas buscan los medios para minimizarlo y así maximizar la función de beneficios. En este proceso, las empresas multinacionales crean estructuras complejas mediante las cuales desplazan los beneficios entre matrices, por medio de operaciones vinculadas y otras actuaciones más complejas, consiguiendo finalmente erosionar las bases imponibles y localizar los beneficios en zonas de menor tributación.

Diferentes autores sostienen que la existencia de paraísos fiscales y zonas de baja tributación, unido a la posibilidad de desplazamientos de capitales de nuestra era, producen no solo un grave perjuicio para la recaudación pública de los Estados exportadores de capitales, sino que además desincentivan el cumplimiento de las obligaciones tributarias por el hecho de suponer una profunda injusticia fiscal para el resto de contribuyentes, al ver como determinadas personas pagan una cantidad muy reducida de impuestos frente a la cantidad total que tributan, en base a sus obligaciones. Por otro lado, también dan lugar a actividades delictivas como el blanqueo de capitales, o la financiación de terrorismo internacional, en base a la opacidad y falta de transparencia en la información que estos territorios mantienen.

Otro argumento, pronunciado por los detractores de la existencia de paraísos fiscales y zonas de baja tributación, es que producen competencia tributaria perniciosa entre los Estados en términos internacionales, pues dan lugar a un fenómeno de arbitraje fiscal. Esta competencia produce que, a raíz de los desplazamientos de capitales por parte de los inversores a zonas de baja tributación, el resto de Estados tengan que optimizar las tasas impositivas a la baja.

⁴ *Ibíd.*, p. 12.

Sin embargo, autores de corte liberal sostienen que esta competencia no tiene por qué ser vista con connotaciones negativas, sino que, por el contrario, la reducción de los impuestos -tanto corporativos como sobre las rentas de las personas físicas- derivados del arbitraje fiscal «debiera incluso ser analizado como un incentivo económico para mejorar eficiencias de los estados y el manejo de los recursos públicos»⁵, al suponer de algún modo, un techo a la subida injustificada de impuestos y un freno a las aspiraciones confiscatorias de los Estados que basan sus políticas en incrementos de gasto público, pues ante dichas actuaciones existe un riesgo de fuga de capitales. En este punto, habría que valorar cuál es la tasa impositiva o la carga fiscal que se debe considerar como justa y a partir de qué punto se puede valorar como confiscatorio, pero ese es otro debate que se escapa del objeto del presente estudio.

III. NOCIÓN DE PARAÍSO FISCAL. CARACTERÍSTICAS DEFINITORIAS. LA ESPECIAL RELEVANCIA DEL RÉGIMEN DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN FISCAL.

El término de paraíso fiscal procede del término inglés *tax haven*, que, en rigor, su traducción literal sería refugio fiscal. Como primera aproximación, podemos decir que por paraíso fiscal se entiende aquella jurisdicción o territorio que establece unos tipos impositivos para las rentas extranjeras y sociedades muy reducidos o próximos a cero.

La OCDE en el informe sobre competencia fiscal perniciosa del año 1998, fijó una serie de características concurrentes para poder considerar a un territorio, jurisdicción o Estado como paraíso fiscal, siendo éstas las siguientes:

- Nivel de tributación bajo o nulo;
- Falta de transparencia -opacidad-, con especial incidencia en materia fiscal;
- Falta de intercambio efectivo de información;
- Inexistencia de actividad económica sustancial.

Por otro lado, el citado informe recoge una serie de criterios auxiliares como son: «definiciones artificiales de base imponible; falta de aplicación de los criterios sobre precios de transferencia elaborados por la OCDE; existencia de exención a las rentas de fuente extranjera; la posibilidad de negociación con las autoridades fiscales, de las

⁵ JAQUE LÓPEZ, J., «Principios e introducción a la doble tributación internacional», en *Impuestos*, nº.162, 2010, p. 5.

condiciones de imposición o *rulings* y, la fama internacional reluciente de la jurisdicción como paraíso fiscal o la existencia de auto-publicidad o *reputation test*»⁶.

Por su parte, la doctrina ha añadido otra serie de características atribuibles a este tipo de jurisdicciones, tales como: «bajos o nulos impuestos para no residentes; existencia del secreto bancario y comercial establecido mediante la ley; legislación financiera y comercial atractiva; deficiencias en la supervisión y control bancario; carencia de informaciones y estadísticas completas sobre las operaciones financieras; inexistencia de control de cambios y libertad total de movimiento de capitales; regulación y control administrativos escasos; sistema jurídico flexible y con frecuencia diferente para residentes y no residentes; volumen de operaciones financieras de no residentes, en moneda no local, desproporcionado con relación a la economía local y, presencia de estabilidad política y económica.»⁷.

Sin embargo, en sucesivos trabajos, la OCDE eliminó los criterios de nivel de tributación bajo o nulo y el de inexistencia de actividad económica sustancial, por entender que la instauración del concreto nivel de impuestos pertenece a la esfera de la soberanía nacional de cada Estado⁸. Esta decisión fue criticada por un sector de la doctrina, alegando que tales características eran claves en la definición de un Estado o territorio como paraíso fiscal, siendo las otras características fácilmente salvables, y así es como finalmente sucedió⁹.

Atendiendo a estas características, la OCDE en el año 2000, realizó un informe en el que listaba un total de 35 jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales. El criterio principal de calificación en este informe era la cooperación entre jurisdicciones en materia de intercambio de información. Así, tras la publicación de esta lista, las jurisdicciones implicadas firmaron convenios de colaboración con diferentes Estados para poder salir de esa lista negra. Sin embargo, estos convenios eran, en la mayor parte de los casos, artificiosos y de valor simbólico, ya que no se solucionó el problema de

⁶ MARULANDA OTÁLVARO, H.; HEREDIA RODRÍGUEZ, L., *Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad*, Instituto de estudios fiscales, 2015, p. 8.

⁷ MARULANDA OTÁLVARO, H.; HEREDIA RODRÍGUEZ, L., *Paraísos fiscales: una línea de contradicción... cit*, p. 9.

⁸ BARRIO BERNAD, B., *La lucha contra los paraísos fiscales a través del intercambio internacional de información tributaria*, 2015, p. 29.

⁹ En esta línea se desarrolla el trabajo MARULANDA OTÁLVARO, H.; HEREDIA RODRÍGUEZ, L., *Paraísos fiscales: una línea de contradicción... cit*, realizando una crítica a la desaparición formal de los paraísos fiscales, atendiendo al cumplimiento de las características tenidas en cuenta por la OCDE, mas no así en el plano material, pues como todos sabemos, siguen existiendo.

opacidad y, muchas jurisdicciones calificadas como paraísos fiscales firmaron convenios de colaboración con otros Estados calificados como paraísos fiscales con el objetivo de desaparecer de la lista de la OCDE.

De este modo, en la actualidad, no existen paraísos fiscales en el plano formal, pero sí en el plano material, ya que la situación real sigue siendo prácticamente la misma.

En la legislación española, el Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991, realiza un listado de 48 países considerados como paraísos fiscales. A estos países y territorios se les da una vía de salida por medio de la firma con España de «un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información», de este modo «dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor» -Real Decreto 1080/1991, art. 2-. Este artículo fue introducido por el RD 116/2003, de 31 de enero, y desde su entrada en vigor -el 2 de febrero de 2003- han salido de la lista original los siguientes territorios: Principado de Andorra, Antillas Neerlandesas, Aruba, República de Chipre, Emiratos Árabes Unidos, Hong-Kong, Las Bahamas, Barbados, Jamaica, República de Malta, República de Trinidad y Tobago, Gran Ducado de Luxemburgo, República de Panamá, República de San Marino y República de Singapur¹⁰.

Sin embargo, en base a al apartado 1 de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para La Prevención del Fraude Fiscal -modificado por la Disposición Final Segunda de la Ley 26/2014-, la lista de paraísos fiscales carece de actualización automática, por lo que la lista recogida en artículo 1 del Real Decreto 1080/1991 seguirá desplegando efectos en tanto en cuanto no se apruebe una nueva relación con carácter reglamentario -en este sentido se pronuncia el Informe de 23 de diciembre de 2014 de la DGT sobre la vigencia de la lista actual de paraísos fiscales-. La nueva relación se deberá de realizar en base a los criterios establecidos por el apartado segundo de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, éstos son:

¹⁰ Informe de 23 de diciembre de 2014 de la DGT sobre la vigencia de la lista actual de paraísos fiscales.

- a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación.
- b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta Disposición Adicional.
- c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

Por último, en los sucesivos apartados de la Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006 se realiza una definición de lo que se entiende por territorios de nula tributación y efectivo intercambio de información.

Como se puede observar, las medidas tomadas por la comunidad internacional en la lucha contra los paraísos fiscales han ido en la línea de obtener una mayor transparencia en la información fiscal y en la eliminación de la opacidad que estos territorios mantienen. Sin embargo, ante estos objetivos, para un amplio sector doctrinal, las medidas son poco apropiadas por su ineficacia en el plano material ya que los acuerdos de intercambio de información fiscal firmados entre Estados estaban basados en el estándar promovido por la OCDE. Éstos se basaban en un modelo de petición individualizada, *by demand, on request*, autorizando únicamente intercambios de información bajo requerimientos específicos por parte del Estado respecto a un determinado ciudadano, debiendo ser adecuadamente fundamentados, sobre casos concretos y acreditando que la información solicitada era relevante para evaluar la situación fiscal de ese contribuyente. Se prohibía de forma expresa lo que se conoce como *fishing expedition*, requerimientos de información automatizados sobre identidad de las cuentas situadas en paraísos fiscales.

El estándar fiscal para el intercambio de información tributaria de la OCDE cambió con el desarrollo del Informe BEPS -acción 13 del Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, informes finales 2015-. La crisis económica mundial, que derivó en una crisis financiera y fiscal, supuso incrementar los esfuerzos en la lucha contra el fraude fiscal y la evasión por parte de los países integrantes del G-20 y la OCDE. Así, quedaron retratadas las intenciones de la

comunidad internacional en el discurso de cierre de la cumbre de Londres del 2009, protagonizado por el entonces presidente francés Nicolas Sarkozy en su ya conocida frase “la época del secreto bancario se ha terminado”¹¹. A partir de entonces la OCDE ha trabajado en un cambio de modelo de intercambio de información basado en el intercambio automático. Este nuevo estándar supone «la transmisión “en masa” de información de contribuyentes, de forma sistemática y periódica, por el país de la fuente al país de residencia, en relación con diversas categorías de rentas [...] aunque también puede emplearse para transmitir otro tipo de información útil [...]. La información se obtiene de forma rutinaria en el país de la fuente [...] y, una vez transmitida, el país de residencia puede emplearla para verificar si los contribuyentes residentes han incluido sus rentas de fuente extranjera o para verificar la situación de su patrimonio neto»¹².

De este modo, sólo resta que los Estados firmen nuevos acuerdos adecuándose a los nuevos estándares en la materia.

IV. PLANIFICACIÓN FISCAL EN EL EJERCICIO DE LA ECONOMÍA DE OPCIÓN FRENTE A LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA.

Cuando se habla sobre paraísos fiscales, por lo menos en medios de comunicación generalizados, es común desplegar sobre aquellas personas que tienen cuentas en aquellas jurisdicciones o sobre aquellas personas -tanto físicas como jurídicas- que consiguen aliviar la cantidad total de impuestos a pagar, una sombra de ilegalidad sin entrar a valorar en cómo lo consiguen, pues hay que dejar claro en las primeras líneas de este apartado, que no toda disminución de la cantidad de impuestos a pagar deriva de una práctica ilegal, fraudulenta y evasiva. Existen métodos legales, fundamentados en el principio de economía de opción por medio de los cuales el contribuyente puede conseguir una carga impositiva inferior a otras situaciones. Es con base en estas líneas sobre las cuales se plantean las estrategias de planificación fiscal basadas en la libertad que todo contribuyente tiene para organizar sus transacciones de la forma más ventajosa posible. De entre todas las opciones posibles igualmente legales, el contribuyente elegirá aquella que le suponga un menor coste y por consiguiente le reporte mayores beneficios. A modo de ejemplo simplificador, todos los obligados a tributar en el

¹¹ http://elpais.com/diario/2009/04/03/economia/1238709601_850215.html (consultado el 1/07/2016)

¹² MORENO GONZÁLEZ, S., *Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información entre Administraciones tributarias*, p. 64.

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que formen parte de un núcleo familiar, realizan una suerte de economía de opción al elegir entre tributar en el impuesto de forma individual o de forma conjunta en función de aquella que más les beneficie.

La planificación fiscal puede ser definida como la técnica jurídicamente lícita por medio de la cual se estructuran diferentes operaciones con el objetivo de lograr una optimización de los recursos. En la formación de estas estrategias es donde surgen los conceptos de evasión, elusión, simulación y fraude de Ley Tributaria, que hacen que la planificación fiscal ya no sea considerada una práctica legal, sino ilegal por abusiva.

Estas estructuras, desde una perspectiva fiscal, deben de estar construidas en base a criterios económicos y deben ser congruentes con el organigrama empresarial, dando respuesta a necesidades empresariales concretas. De este modo, ante diferentes alternativas igualmente legales, situación derivada de la ya comentada multiplicidad de jurisdicciones fiscales y libertad en el movimiento de capitales y personas, surge un fenómeno de arbitraje fiscal y el contribuyente escoge aquella más eficaz en términos económicos al minimizar la carga tributaria percibida como gasto -en base al fenómeno denominado como “aversión fiscal”-, sin que pueda atribuirse a esta decisión un propósito elusivo. Sin embargo, aquellas estructuras realizadas con una finalidad exclusivamente fiscal y sin fundamentación económica sí pueden considerarse abusivas.

La problemática que surge del arbitraje y de la planificación fiscal es que, a raíz de la multiplicidad de ordenamientos, una misma estructura puede ser considerada legal en un Estado, pero abusiva en otro por entender que no existe una optimización fiscal sino un claro propósito elusivo.

V. EVASIÓN, ELUSIÓN Y ECONOMÍA DE OPCIÓN.

En este punto, conviene definir una serie de términos que pueden llevar a confusión, pues todos ellos buscan el mismo objetivo -este es, la minimización de la carga tributaria- pero que, sin embargo, implican consecuencias muy diferentes, por lo que resulta esencial comprender en qué consiste cada concepto y diferenciarlos adecuadamente. Nos referimos a la evasión, la elusión, el principio de economía de opción, el fraude de Ley y la simulación.

La distinción entre evasión y elusión es un debate clásico en la doctrina. El problema deriva de la ausencia de definición de ambos conceptos por parte de nuestro cuerpo normativo.

Desde una primera aproximación, las diferencias son claras. Por **evasión** entendemos todas aquellas prácticas realizadas por el contribuyente que suponen una violación directa de sus obligaciones tributarias, destacando en estas prácticas un componente de dolo. En estos casos, el contribuyente lleva a cabo determinadas actuaciones con el objetivo de evitar el pago de un impuesto, habiendo surgido ya la obligación tributaria. De este modo, una práctica es evasiva cuando el contribuyente utiliza medios ilegítimos o falseados con la intención de no pagar los impuestos correspondientes. Del mismo modo también, se comete un acto de evasión cuando simplemente se oculta una actividad al fisco, en este caso estarían los supuestos de economía sumergida. La OCDE realiza una clasificación, diferenciando entre evasión menos grave, refiriéndose a los supuestos de falta de declaración de ciertos ingresos; y evasión grave, cuando existen componentes tendentes al engaño como son declaraciones, facturas falsas o instrumentalización de sociedades opacas para la realización de las operaciones.

Por **elusión** se entiende toda práctica que sin infringir el texto de la ley busca la disminución de la carga tributaria mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas. Los actos y transacciones por parte del contribuyente se realizan antes del nacimiento de la obligación tributaria. Aquí, la problemática estriba en localizar aquellos supuestos de abuso de derecho en los que las actuaciones del contribuyente se considerarían fraudulentas y aquellos otros casos que son economía de opción. Una práctica es considerada abusiva cuando cumple con la “letra de la Ley” pero vulnera su “espíritu” con el objetivo de reducir la carga fiscal. Supone por tanto «una violación indirecta de la ley o el uso inapropiado de la ley al tergiversar la interpretación de la aplicación de la ley en el propio beneficio del contribuyente, pese a conocer que el legislador, en el momento de aprobar dicha normativa no tenía en mente la aplicación llevada a cabo por el contribuyente»¹³. En los mismos términos se

¹³ LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «Las medidas anti-abuso fiscal aplicables en la Unión Europea (con especial consideración sobre la doctrina de los acuerdos artificiales)» en *Encuentro de derecho financiero y tributario (1.a ed.) “desafíos de la hacienda pública española” (3.a parte), La administración tributaria*, García-Herrera Blanco (Coor), Instituto de Estudios Fiscales, 2012, p. 58.

pronuncia el TJUE al entender que existe abuso cuando aquella práctica tenga por resultado «la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por la normativa y su finalidad esencial consista en obtener una ventaja fiscal»¹⁴. En resumen, se entenderá abusiva en la medida en que «la misma sea contraria a la finalidad prevista en la normativa –aunque formalmente la respete- y que, además, pretenda obtenerse un beneficio de aquélla a través de fórmulas artificiosas»¹⁵.

Por el contrario, estamos ante un supuesto de **economía de opción** cuando el contribuyente elige entre varias conductas lícitas, válidas y reales – al no existir en la conducta del contribuyente simulación negocial, fraude de Ley o interpretación abusiva del texto obteniendo un resultado contrario al espíritu de la Ley- y económicamente equivalentes -al ser todas igualmente posibles y satisfactorias desde una perspectiva económica-, aquella que le supone un ahorro o un menor coste fiscal¹⁶. La búsqueda de un ahorro fiscal no es contraria al espíritu de la norma tributaria -y en este sentido se pronuncian las Sentencias del Tribunal Supremo de 2 de noviembre de 2002 y 24 de mayo de 2003- ya que no se impone al contribuyente una obligación de elegir aquella alternativa fiscal más cara, ni se le prohíbe escoger la alternativa fiscal más barata, siempre y cuando los negocios sean lícitos desde una perspectiva del Derecho privado¹⁷. En este sentido, el administrado ha de proceder de buena fe en la interpretación literal de las normas tributarias.

Así pues, de la interpretación del cuerpo normativo la doctrina distingue dos clases de economías de opción: las explícitas, formuladas por la propia ley fiscal regulando los supuestos y efectos de cada situación; y las implícitas, que son aquellas alternativas no reguladas de forma expresa en la ley, pero que se desprenden del propio ordenamiento fiscal al establecer tratamientos fiscales diferentes para situaciones y hechos similares

¹⁴ CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S., «La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal» en *Encuentro de derecho financiero y tributario (2.a ed.) “las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (2.a parte) fraude fiscal: dimensión internacional*, García-Herrera Blanco (Coor), Instituto de Estudios Fiscales, 2013, p. 13.

¹⁵ CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S., «La relevancia de las libertades comunitarias ...», *cit.*, p. 13.

¹⁶ PÉREZ DE AYALA, J., *El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado*, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, p. 6.

¹⁷ SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, Instituto de estudios fiscales, 2001, p.155; PÉREZ DE AYALA, J., *El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado*, Instituto de Estudios Fiscales, 2006, p. 6.

percibidos por el administrado, y a la que se acoge por medio de una planificación lícita¹⁸.

Estas economías de opción implícitas, lícitas desde una perspectiva del Derecho Privado, se reputan indeseadas desde la visión del ordenamiento tributario, al nacer de la rigidez -derivada de la obligación para el legislador de precisión a la hora de configurar el hecho imponible, exigida por los artículos 31 y 133 CE y 10 de la LGT- en la tipificación o definición de los actos y negocios jurídicos constitutivos que dan lugar a la obligación tributaria. Sin embargo, se entiende que «el Derecho Tributario cuando manda, implícitamente está también prohibiendo. Al tipificar los hechos imponibles, esos preceptos [...] nacen, se elaboran, y promulgan con una vocación de “completitud” “totalizadora”, para gravar todas las posibles e imaginables manifestaciones de capacidad económica, que en esos hechos imponibles se comprenden y encierran. Toda alternativa a la conducta tipificada en la ley fiscal, que permita al contribuyente conseguir el mismo o equivalente resultado económico, eludiendo la norma tipificante y la tributación que comporta, debe considerarse una alternativa tácita o implícitamente prohibida por la ley tributaria, salvo que expresamente la prevea y legitime como economía (legal) de opción»¹⁹. Con base en esta línea argumental, se redactó el art. 15 de la LGT, configurado como una cláusula anti-elusiva de carácter general cuando dice que “se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios».

¹⁸ PÉREZ DE AYALA, J., *El régimen fiscal de las “economías de opción” ... cit.*, p. 6

¹⁹ PÉREZ DE AYALA, J., *El régimen fiscal de las “economías de opción” ... cit.*, p. 11.

VI. CLÁUSULAS ANTI-ELUSIÓN DE CARÁCTER GENERAL CONTENIDAS EN LA LEY GENERAL TRIBUTARIA: CALIFICACIÓN, CONFLICTO EN APLICACIÓN DE LA NORMA TRIBUTARIA Y SIMULACIÓN.

El sistema tributario español cuenta con innumerables cláusulas tendentes a eliminar estrategias elusivas. Éstas pueden clasificarse como cláusulas generales, recogidas en la LGT, cláusulas específicas -como las normas que regulan el régimen de subcapitalización o las operaciones vinculadas, o normas que regulan la residencia fiscal de las personas físicas- recogidas en leyes como la del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes y el Impuesto sobre Sociedades, y por último cláusulas recogidas en tratados y convenios internacionales.

Empezaremos en este punto con las normas anti-elusión de carácter general reguladas en los artículos 13, 15 y 16 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El artículo 13 de la LGT recoge el régimen de **calificación de los hechos**, determinando que 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». Los actos jurídicos realizados son los que son, y deben tener los efectos que deriven de su verdadera naturaleza, con independencia de la calificación manifestada por las partes. De este modo, es indiferente que el contribuyente califique incorrectamente el acto realizado ya que se gravará el hecho imponible realmente ejecutado con independencia de la forma o denominación utilizada.

Estrecha relación tiene la **simulación** con el precepto que acabamos de analizar. El artículo 16.1 de la LGT establece que «los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes». Existe simulación cuando se ha realizado el hecho imponible por medio de un acto o negocio jurídico y con el objetivo de ocultar este suceso, se le ha dado a este acto o negocio jurídico una apariencia diferente. También es un caso de simulación cuando se

realiza el hecho imponible por un sujeto pasivo, pero se le imputa artificiosamente a otro sujeto.

Por último, el artículo 15 de la LGT recoge los supuestos de **conflicto en la norma tributaria**, figura que vino a sustituir a la de fraude a la Ley Tributaria recogida en el artículo 24 de la LGT de 1963. Como ya hemos comentado en el párrafo anterior, este precepto se configuró como una cláusula para evitar todo tipo de comportamiento que tendiese a la elusión, con independencia de si este comportamiento viniese derivado de una interpretación válida de las normas tributarias -lo que hemos llamado economía de opción implícita-. Según el citado artículo «se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurren las siguientes circunstancias: a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido. b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios». En palabras de SANZ GADEA «el elemento crucial del conflicto es el "ahorro fiscal" [...] consecuencia de la no realización, total o parcial, del hecho imponible o de la minoración de la base o deuda tributaria. Ahora bien, para que exista ahorro fiscal, debe existir una tributación que pondríamos normal y otra que podríamos denominar abusiva. La diferencia entre ambas tributaciones es el "ahorro fiscal"»²⁰. La ley entiende por tributación normal aquella que deriva de los actos o negocios usuales o propios y por tributación abusiva, la que deriva de los actos o negocios artificiosos o impropios. Cuando de los negocios artificiosos o impropios se derive una tributación menor de la que realmente correspondería tributar, estaremos ante un supuesto de conflicto. En el análisis de esta situación cobrará gran importancia la doctrina de la causa de los negocios jurídicos.

Por último, reseñar que existe un mandato de **prohibición de analogía** en el artículo 14 LGT por el que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales». Dicho mandato resulta como poco sorprendente, debido a que la

²⁰ SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, Instituto de estudios fiscales, 2001, p. 163.

propia figura de conflicto en la norma tributaria del artículo 15 LGT es una aplicación analógica *in malam partem* en sí misma.

VII. CLÁUSULAS ANTI-ELUSIÓN ESPECÍFICAS EN LA IMPOSICIÓN SOBRE LA RENTA EN ESPAÑA.

Existen innumerables cláusulas diseñadas para evitar actuaciones abusivas tendentes a la elusión en nuestra normativa doméstica. En este apartado se realizará una pequeña exposición sin ánimo de exhaustividad de las más importantes recogidas en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, 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, y 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 .

1. EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

En el Impuesto sobre Sociedades encontramos tres regímenes que principalmente responden al referido objetivo: el régimen que regula las operaciones vinculadas, el régimen de Transparencia Fiscal Internacional y el régimen de subcapitalización.

Una práctica habitual para la erosión y traslado de bases imponibles realizadas por grupos empresariales es la realización de operaciones cruzadas entre entidades que presentan una relación estrecha por motivos de control. Para evitar esta técnica, la LIS regula en el artículo 18 el régimen concreto de este tipo de operaciones con la rúbrica de **operaciones vinculadas**. Este régimen tiene un marcado carácter anti-elusivo y claro objetivo de prevención del fraude fiscal, pero también se instaura como medida para rehabilitar el marco de competencia perfecta de los mercados desequilibrados por operaciones con precios pactados y no formados por los mecanismos correctos de mercado oferta-demanda.

Entrando en materia, el artículo 18 LIS no contiene una definición del concepto, sino que simplemente señala cuando se darán los supuestos de operaciones vinculadas y como se deberán valorar a efectos fiscales. Sin embargo, analizando el contenido del artículo, podemos definir a las operaciones vinculadas como todas aquellas operaciones, tanto ordinarias como extraordinarias, realizadas entre personas o entidades que

presentan algún tipo de vínculo que dé lugar a influencia o control efectivo de una sociedad sobre otra, haciendo que sean susceptibles de ser pactadas a precios o contraprestaciones distintos a los que se habrían fijado por los mecanismos de mercado entre personas independientes. Este tipo de operaciones produce efectos perjudiciales para la Administración Tributaria por la disminución en la recaudación de, por ejemplo, el Impuesto de Sociedades, al permitir la erosión de bases imponibles y la deslocalización de beneficios, pero también, como se ha comentado, perturba el equilibrio y mina la libre competencia de mercado al fijarse operaciones de compra-venta a precios superiores o inferiores al que se fijarían por la ley de la oferta y la demanda. En el apartado 2 del artículo 18 se realiza una enumeración de todos los supuestos en los que se entiende que existe vinculación entre entidades o personas. A modo de ejemplo, se entiende que son entidades vinculadas las que pertenecen a un mismo grupo empresarial, o una entidad y sus socios o participes. No es necesario que exista un control efectivo de una entidad sobre otra, basta una mera influencia que pueda derivar en una manipulación de los precios. Para evitar el falseamiento o manipulación en el precio de este tipo de operaciones, el apartado 1 del artículo 18 establece que se valorarán por su valor de mercado y no por aquel que fijen las partes. Por otro lado, se establecen obligaciones de documentación y valoración por parte de las entidades y la Administración Tributaria se muestra competente en la revisión y ajuste de estos precios y, en caso de no ser los debidos, desencadenará la imposición de una sanción por la infracción realizada.

En síntesis, el proceso de determinación del valor normal de mercado comenzará con la comparación de las condiciones de la operación vinculada con otra operación negociada en el marco de libre competencia. Este proceso recibe el nombre de análisis de comparabilidad. Tras la realización de este análisis se seleccionará uno de los métodos de valoración de entre los recogidos en el apartado 4 del artículo 18. El método seleccionado deberá de ser el más adecuado en función de los resultados obtenidos por el análisis de comparabilidad.

El segundo gran régimen diseñado para luchar contra la elusión fiscal es el de **Transparencia Fiscal Internacional (TFI)**, regulado en el artículo 100 LIS y cuyos objetivos son los mismos que los perseguidos por el régimen de operaciones vinculadas y precios de transferencia, contrarrestar las prácticas de deslocalización fiscal, traslado

de beneficios y erosión de bases imponibles. Por medio de este régimen, los sujetos pasivos residentes en España están obligados a incluir dentro de sus bases imponibles del impuesto determinadas rentas pasivas obtenidas por entidades no residentes que cumplan unas determinadas características y de las que sean partícipes de forma directa o indirecta. Para ello, la sociedad residente en España deberá poseer, por si sola o conjuntamente con personas o entidades vinculadas -art.18 LIS-, una participación superior al 50 por ciento en la sociedad no residente. Y, en segundo lugar, la sociedad no residente participada deberá haber satisfecho, en concepto de gravamen por impuesto análogo, un importe inferior al 75 por ciento de la cantidad a la que estaría obligado a tributar por el Impuesto sobre Sociedades. Se deberá evaluar el cumplimiento de dichas circunstancias para todas aquellas sociedades que no estén situadas en territorios calificados como paraísos fiscales, pues en tal caso, se presumirán cumplidas, aunque admitiéndose prueba en contrario, por el apartado 14 del presente artículo.

Por otro lado, existen dos modalidades de TFI. La primera modalidad – contemplada en el artículo art. 100.2 LIS- está diseñada para aquellas sociedades no residentes que no tienen fundamentación económica, es decir, que no se dedican a una actividad económica y que la única finalidad de su existencia es la canalización de flujos monetarios entre diferentes regímenes fiscales; éstas son las llamadas sociedades interpuestas. Para este tipo de sociedades, el régimen de TFI determina la obligación para el contribuyente de imputar la renta total obtenida por la entidad no residente, siempre y cuando el contribuyente no acredite que dicha sociedad responde a motivos económicos válidos. En tal caso, se aplicará la segunda modalidad de TFI pensada para entidades con sustancia económica, regulada en el apartado 3 del artículo 100 LIS. En este supuesto, el contribuyente deberá de imputar únicamente la renta positiva que provenga de cada una de las fuentes recogidas en el apartado 3: bienes inmuebles y derechos reales que recaigan sobre estos, participación en fondos propios de entidades, cesión a terceros de capitales, operaciones de capitalización y seguro que tengan de beneficiaria a la propia entidad, propiedad intelectual, industrial, asistencia técnica, bienes muebles, derechos de imagen, arrendamiento y subarrendamiento de negocios o minas, instrumentos financieros derivados y por último, actividades crediticias, financieras, aseguradoras y de prestación de servicios realizadas con personas o entidades españolas que tengan la calificación de vinculadas en los términos del artículo 18 LIS. Sin embargo, no se imputarán las rentas previstas en este apartado cuando en

suma sean inferiores al 15 por ciento de la renta total obtenida por la entidad no residente, y tampoco aquellas que correspondan con gastos fiscalmente no deducibles - apartados 5 y 6 del artículo 100 LIS-.

Por último, el apartado 11 recoge una serie de conceptos deducibles de la cuota íntegra y el apartado 13 se configura como una cláusula de obligación de información por parte de los contribuyentes que estén sometidos al régimen de TFI.

El régimen de TFI no será de aplicación para las entidades no residentes en el territorio español pero residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea, siempre y cuando el contribuyente acredite que la constitución y actividad de la sociedad responde a motivos económicos válidos.

En tercer y último lugar, encontramos el régimen de **subcapitalización**. Las entidades tienen dos formas de financiarse, por medio de aportaciones de capital -financiación interna- o por medio del endeudamiento -financiación externa-. El problema de la subcapitalización parte de estos dos conceptos. Se entiende que existe una situación de subcapitalización cuando la entidad obtiene recursos financieros, con los que hará frente a sus obligaciones, por medio de préstamos concedidos por sociedades vinculadas. Es así, que por medio de la utilización de un contrato de préstamo se encubre una aportación de capital, originándose una discrepancia entre la realidad económica y la jurídica.

El motivo de la realización de este esquema es que la LIS establece la posibilidad de deducción de los gastos financieros con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo -artículo 16 de la LIS-. Sin embargo, para evitar las estrategias elusivas basadas en la subcapitalización el artículo 15.h LIS determina la no deducibilidad de gastos financieros que correspondan a operaciones de endeudamiento de la sociedad con otras sociedades del grupo, cuando su finalidad sea la adquisición de participaciones en el capital o fondos propios a otras entidades o la realización de aportaciones en el capital o fondos propios de otras entidades del grupo, siempre y cuando el contribuyente no argumente la existencia de motivos económicos válidos que fundamente la realización de tales operaciones. Por medio de esta cláusula se intenta evitar la creación de estructuras financieras anómalas en grupos de empresas y la localización de gastos con objetivos elusivos.

2. EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS.

En la Ley del IRPF encontramos las siguientes cláusulas:

- El artículo 7. p) LIRPF declara exentos los rendimientos del trabajo percibidos por trabajos efectivamente realizados en el extranjero con un límite de 60.100 euros anuales, siempre y cuando, además de cumplidos los requisitos del apartado 1º de que los trabajos realizados sean para una entidad no residente en España o un establecimiento permanente radicado en el extranjero, estos rendimientos se vean sometidos a un impuesto de naturaleza análoga en el territorio donde se realicen y que éste no haya sido considerado reglamentariamente como paraíso fiscal.
- El artículo 9 LIRPF determina el criterio para entender que la residencia habitual de un contribuyente está situada en España. Este aspecto es importante ya que la residencia es el criterio utilizado para considerar a una persona (ya sea física o jurídica) obligado tributario y sujeto pasivo del impuesto. Para ello es necesario que permanezca más de 183 días, durante un año natural, en el territorio español. Para el caso de que un contribuyente manifieste que su residencia habitual está en un territorio que tiene la calificación de paraíso fiscal, la Administración Tributaria podrá exigir que pruebe la permanencia en aquel territorio durante 183 días en el año natural.
- En línea con lo anterior, el artículo 8.2 LIRPF determina que no perderán la condición de contribuyentes las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su residencia fiscal en un territorio considerado como paraíso fiscal durante el periodo efectivo en el que se realice el cambio de residencia y durante los cuatro periodos impositivos siguientes.
- En el artículo 91 encontramos el régimen de Transparencia Fiscal Internacional, explicado en el apartado anterior, para el ámbito de las personas físicas. En él se determina la obligación de imputación de rentas derivadas de entidades no residentes en el territorio español cuando el contribuyente tenga una participación en tales entidades igual o superior al 50 por ciento y el importe satisfecho sea inferior al 75 por ciento de la cantidad derivada del impuesto análogo del territorio donde resida dicha entidad. Existe la posibilidad de deducción en la cuota líquida de las cantidades correspondientes a los impuestos

efectivamente satisfechos en el extranjero, por razón de distribución de dividendos o participación en el beneficio, siempre y cuando la entidad no radique en un territorio considerado como paraíso fiscal, en cuyo caso se prohíbe toda posibilidad de deducción -art. 91.10 LIRPF-.

- En el artículo 92 encontramos el régimen de imputación de rentas por derechos de imagen. Se establece en el apartado 4 del referido artículo la posibilidad de deducción de las cantidades satisfechas correspondientes a impuestos análogos, prohibiéndose tal deducción en los supuestos en que tales impuestos correspondan a países considerados como paraísos fiscales.
- En el artículo 95 se establece el régimen de tributación de socios o partícipes de instituciones de inversión colectiva constituidas en territorios considerados como paraísos fiscales, fijándose la obligación de imputar la renta cifrada por la diferencia entre el valor liquidativo de la participación al día de cierre del periodo impositivo y su valor de adquisición.
- Por último, en la Disposición Adicional Decimotercera punto 2 se establece la obligación para contribuyentes de prestar información de todas las operaciones, situaciones, cobros y pagos relacionados con la tenencia de valores o bienes situados o relacionados de forma directa o indirecta con un territorio considerado como paraíso fiscal.

3. EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES.

El artículo 14.1 de la LIRNR recoge todas las rentas exentas de tributar en el impuesto. Sin embargo, el apartado 2 del citado artículo establece la tributación de las rentas dispuestas en las letras c) -rentas derivadas de intereses y demás rendimientos obtenidos por cesión a terceros de capitales propios referidos en el artículo 25.2 LIRPF, a las ganancias patrimoniales derivadas de bienes muebles obtenidos sin mediación- i) -rentas derivadas transmisiones de valores o reembolso de participaciones en fondos de inversión- y j) del apartado 1 cuando procedan de actividades localizadas en territorios considerados paraísos fiscales.

Tampoco estarán exentas las rentas consideradas como beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices -letra h) del apartado 1-, cuando éstas tengan su residencia fiscal, o establecimiento permanente situado en un territorio considerado como paraíso fiscal.

VIII. PRINCIPALES MEDIDAS ANTI-ELUSIÓN EN EL ÁMBITO TRIBUTARIO INTERNACIONAL.

1. CONVENIOS DE DOBLE IMPOSICIÓN.

Un Convenio de Doble Imposición, conocido por el acrónimo CDI, es un tratado bilateral entre dos Estados mediante el cual se acuerda el reparto en “potestades” para gravar las actividades de las personas -tanto físicas como jurídicas- que realicen operaciones en ambas jurisdicciones fiscales y así, evitar un exceso de gravamen o que se grave la misma renta dos veces por el mismo hecho imponible. Su principal objetivo es evitar la doble imposición sobre esas rentas, cuya principal existencia supone incentivos para la comisión de fraude fiscal. Del mismo modo, tienen como objetivo evitar la elusión fiscal derivada del uso abusivo de estos tratados -comentario 7 del artículo 1 del Modelo de Convenio de la OCDE-.

Ratificado el convenio por el Estado Español se incorpora dentro del ordenamiento jurídico, gozando de la suprallegalidad de los tratados internacionales conferida por el artículo 96 de la Constitución española²¹.

En la elaboración de los convenios, España hace uso del ya citado Modelo de Convenio de la OCDE, cuyo nombre oficial es Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Éste se compone por un cuerpo de artículos y conjunto de comentarios, en donde se realiza la interpretación de los mismos y se exponen recomendaciones sobre diferentes materias, entre las que se encuentra el uso abusivo de los convenios -*treaty shopping* o búsqueda del convenio más favorable-. Principalmente, las recomendaciones en medidas anti-elusión dirigidas a combatir este fenómeno las encontramos en los comentarios al artículo 1 del Modelo de Convenio. Por otro lado, también encontramos cláusulas específicas en los artículos 10, 11, 12 del Modelo que regulan el régimen de dividendos, intereses y cánones por medio de la figura del beneficiario efectivo.

Resulta conveniente señalar que los comentarios del Modelo del Convenio no despliegan efectos jurídicos, a no ser que los Estados contratantes no incluyan las recomendaciones que ahí se realizan dentro del cuerpo del tratado. Asimismo, cabe

²¹ DELGADO PACHECO, A., *Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la fiscalidad internacional*, Instituto de estudios fiscales, 2002, p. 7.

resaltar que el Modelo de Convenio realizado por la OCDE no es el único disponible, otros organismos como la ONU han realizado modelos de convenio con la misma finalidad. Expuestas estas aclaraciones, pasaremos a analizar las principales cláusulas anti-elusorias que podemos encontrar en el Modelo de Convenio de la OCDE, sin tener que estar de forma obligatoria en los tratados negociados entre los Estados contratantes.

Las cláusulas anti-abuso recogidas en el Modelo de Convenio podrían dividirse en generales y específicas.

Las cláusulas generales vendrían a resolver dos ámbitos, el concepto y repercusión de la residencia y el tratamiento jurídico y dispar en los diferentes regímenes jurídicos que los Estados contratantes dan a las sociedades de personas o *partnerships*.

En cuanto al concepto de residencia, es desde un primer momento señalado por el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE como una de las principales preocupaciones en materia de abuso de tratados y sobre la que se desarrolla el conjunto de cláusulas anti-elusión específicas. Ya en el comentario número 9 del artículo 1 del referido Modelo expone el problema de que una persona actué a través de otra entidad residente en un concreto Estado sólo a los efectos de invocar los beneficios de un determinado Convenio. Esta estrategia de sentido claramente elusorio, pues aquella persona no podría beneficiarse del contenido del Convenio de ningún otro modo, parte del concepto de residencia como llave que permite la aplicación del Convenio por el artículo 1 del Modelo. Seguidamente para saber qué entender por residencia debemos acudir al artículo 4 del Modelo de Convenio, el cual remite a la legislación de cada Estado parte. En relación con la residencia tendríamos otros aspectos problemáticos como son la tributación de supuestos de rentas remitidas o el régimen de tributación de los establecimientos permanentes, utilizado como medio de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios de las entidades a regímenes fiscales más favorables.

En cuanto a lo segundo, la cuestión deriva del dispar trato fiscal que los Estados dan a las sociedades personales o *partnerships* en sus ordenamientos jurídicos. Unos Estados consideran a estas entidades unidades imponibles como tal, por lo que pueden tener estatuto de residente en el Estado en el que se encuentren establecidas, pudiendo acogerse de este modo a los beneficios del convenio firmado entre el Estado de residencia y el Estado de la fuente. Sin embargo, otros Estados no consideran a las

sociedades de personas como entidades a efectos fiscales. Las rentas derivadas de las mismas tributan en sede de los socios y por tanto no pueden considerarse residentes del Estado en el que estén establecidas y no pueden acogerse a los beneficios del convenio. La solución a esta situación se da en el Comentario número 5 del artículo 1 del Modelo de Convenio ofreciendo la posibilidad de acceder a los beneficios previstos en el Convenio en el porcentaje de renta que les corresponda de la citada sociedad, siempre que dicha renta les sea asignada a efectos de tributación en su Estado de residencia.

Si atendemos a las cláusulas específicas recogidas en el convenio y comentarios, PALOMERO ALVAREZ-CLARO²² las clasifica en tres grupos.

Un primer grupo de cláusulas dirigidas a evitar la utilización de sociedades instrumentales o conductoras. La utilización del Convenio de forma abusiva vendría por medio de la localización de una entidad intermedia residente en un Estado que tuviera Convenio con el Estado de la fuente de la renta y de este modo minimizar la carga tributaria gracias a los beneficios en forma de deducciones, exenciones o reducciones. Para evitar este esquema el Comité de Asuntos fiscales plantea las siguientes cláusulas.

- Cláusula de transparencia. La encontramos en el Comentario número 13 y consiste en negar cualquier acceso a los beneficios del convenio para aquellas sociedades residentes de un estado contratante cuando sean propiedad o estén bajo el control de personas que no sean residentes de un Estado contratante. Se basa en la teoría del levantamiento del velo societario y el principal problema es que elimina a toda sociedad que cumpla estas premisas, independiente de que alguna de ella actué de buena fe, es decir, que realice una actividad económica sustancial.
- Cláusula de tránsito. Enunciada en los comentarios 17 y 18, su principal objetivo es abordar los casos de *cannel approac*. En síntesis, esta cláusula impide la aplicación de las exenciones o reducciones de impuestos recogidas en el Convenio cuando «más del 50% de la renta obtenida por la sociedad residente de un Estado en el cual no residan sus principales accionistas, se utilice para

²² PALOMERO ÁLVAREZ-CLARO, R., *Las medidas anti-abuso en la fiscalidad internacional*, Instituto de estudios fiscales, 2012, p.131.

satisfacer a dichos accionistas por medio de pagos en los conceptos referenciados en el texto de la cláusula»²³.

- Cláusula de beneficiario efectivo. Contendida en los artículos 10, 11 y 12 del Modelo de Convenio que regulan el régimen de los dividendos, intereses y cánones respectivamente. Dicha cláusula impide la aplicación de los beneficios del Convenio, tales como exenciones o límites impositivos, a las rentas sujetas a tributación en el Estado de la fuente si el beneficiario efectivo -último beneficiario de las rentas- no reside en el otro Estado contratante. El principal problema de esta cláusula es la indeterminación terminológica del concepto de beneficiario efectivo, pues no se define ni en los artículos citados ni en los comentarios, y por tanto su interpretación se ha de realizar de forma autónoma aplicando la normativa interna de cada Estado, siendo ésta muy dispar.
- Cláusula de limitación de beneficios. Contendida en el Comentario número 20 del artículo 1 del Modelo OCDE. Una cláusula amplia formada por medidas anti-elusivas y otras de carácter moderadoras para evitar perjudicar a las entidades que actúan de buena fe. En el apartado primero se reconoce el derecho de acogerse a los beneficios del convenio a los residentes de un Estado contratante que reúnan las condiciones necesarias definidas en el apartado segundo. En el apartado tercero, cuarto y quinto se fijan las medidas anti-elusión, limitando los beneficios o anulándolos completamente en función de las características de las entidades.

El segundo grupo estaría formado por aquellas cláusulas dirigidas contra entidades que disfrutaban de regímenes fiscales privilegiados, siendo:

- Cláusula de exclusión por identificación. Definida en el Comentario número 21 y supone la exclusión de la aplicación de los beneficios del Convenio para aquellas entidades que estén exentas de tributar en el Estado de residencia. Para la aplicación de dicha cláusula los Estados firmantes en las negociaciones deberán de fijar las características definitorias de dichas entidades.
- Cláusula de exclusión por tipos de rentas. En la misma dirección que la anterior cláusula se presenta esta medida, contenida en el Comentario 21.3. Su finalidad es evitar que se apliquen los beneficios del Convenio a determinadas rentas

²³ MAROTO SÁEZ, A., *Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional*, Instituto de estudios fiscales, 2005, p. 11.

afectadas por un régimen fiscal preferente que determina su baja o nula tributación. Son rentas de naturaleza poco clara y sobre las que existe la duda de si proceden de actividades reales o simuladas.

- Cláusula de sujeción al impuesto. Similar a la cláusula de exclusión por tipos de renta, recogida en los Comentarios 15 y 16 y vincula la concesión de beneficios a la efectiva sujeción de las rentas a tributación en el Estado de residencia del perceptor.

Y, en tercer lugar, las cláusulas dirigidas contra sociedades interpuestas. Aquí encontraríamos:

- Cláusulas de sociedades inmuebles. Recogida en el artículo 13.4 del Modelo OCDE el cual versa del siguiente modo: «Las ganancias obtenidas por un residente de un Estado contratante derivadas de la enajenación de acciones de sociedades en las que más del 50% de su valor se derive directa o indirectamente de bienes inmuebles situados en el otro Estado contratante pueden gravarse en ese otro Estado»²⁴.
- Cláusulas de Artistas y Deportistas. La interposición de sociedades entre la fuente y el artista o deportista es un esquema clásico de elusión de rentas. Para la solución de este problema, el artículo 17.2 del Modelo OCDE otorga el derecho de gravamen al Estado de la fuente sobre las rentas que se generen con independencia de que éstas se atribuyan a otra persona distinta del artista o deportista. Supone «el levantamiento del velo societario y el gravamen de la totalidad de la renta, esto es, la del artista y asimismo la correspondiente al grupo y a la sociedad interpuesta»²⁵.

2. PLAN DE ACCIÓN BEPS.

Por medio de las siglas BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) se da nombre a uno de los principales problemas de elusión a nivel internacional y sobre el cual ha centrado la atención y esfuerzos la comunidad internacional. BEPS hace referencia a la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios empresariales de una entidad entre los

²⁴ Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE, 2014.

²⁵ MAROTO SÁEZ, A., *Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional*, Instituto de estudios fiscales, 2005, p. 18.

diferentes sistemas impositivos nacionales existentes, en busca de aquel que ofrezca una nula o escasa imposición tributaria. La metodología de desviación de beneficios y erosión de bases imponibles es muy diversa, los esquemas de planificación agresiva pueden basarse en el abuso de tratados -comentados en el apartado anterior- logrando lo que se conoce como doble no imposición, o pueden basarse en el abuso de resquicios legales de los cuerpos normativos de cada Estado. En cifras de la OCDE, este problema supone una pérdida de recaudación de entre un 4 por ciento y un 10 por ciento del impuesto sobre sociedades, lo que en términos monetarios se cuantifica en unos 100 a 240 mil millones de dólares estadounidenses anuales²⁶.

Ante esta situación, el G-20 y la OCDE, y con el objetivo de «restablecer la confianza en el sistema tributario internacional y asegurarse de que los beneficios tributen en la jurisdicción en que se desarrollan las actividades económicas y donde se genera valor»²⁷, inició en septiembre de 2013 un programa de acción integral titulado “Plan de acción BEPS”. Un proyecto inclusivo que permite participar «a todos los países interesados en colaborar con los miembros de la OCDE y el G-20 en la elaboración de normas que regulen los problemas de erosión de las bases imponibles y de traslado de beneficios, así como en la supervisión y proceso de revisión de la implementación del entero paquete de medidas»²⁸. En la actualidad, más de 60 países y organismos fiscales regionales se han involucrado y trabajado en un plano de igualdad en la elaboración de medidas, «medidas que van desde la adopción de nuevos estándares mínimos a la revisión de los estándares ya existentes, pasando por el desarrollo de enfoques y/o criterios comunes que favorezcan la convergencia de prácticas nacionales y la formulación de directrices sobre buenas prácticas»²⁹.

El paquete de medidas desarrollado para su implementación a nivel doméstico está formado por 15 medidas que sintéticamente se exponen a continuación:

- Acción 1: abordar los retos de la economía digital. El desarrollo de la tecnología, internet y con ello, la economía digital, ha dado origen a grandes retos en movilidad, modelos de negocio y localización de actividades en cuanto a fiscalidad se refiere. Las principales medidas para abordar este punto están en

²⁶ Documento informativo de la OCDE sobre Plan BEPS, *10 preguntas sobre BEPS*.

²⁷ OCDE, *Nota informativa: el marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS*, 2016, p. 3.

²⁸ *Ibíd.*, p. 6.

²⁹ *Ibíd.*, p. 4.

relación al concepto del Establecimiento Permanente, las directrices de precios de transferencia de operaciones sobre intangibles y con las normas de compañías foráneas controladas (CFC) para que la renta obtenida en el ámbito de la economía digital pueda ser gravada en la jurisdicción fiscal donde se ubique la entidad matriz.

- Acción 2: neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos. Se centra en recomendaciones relativas al diseño y elaboración de normas internas que consigan un tratamiento fiscal semejante de los instrumentos financieros híbridos entre las diferentes jurisdicciones fiscales, y, por otro lado, la incorporación de disposiciones que complementen los CDI para neutralizar efectos de abuso de tratados, tales como doble no imposición, doble deducción o diferimiento a largo plazo.
- Acción 3: refuerzo de normativa CFC. Formulación de recomendaciones en materia de transparencia fiscal internacional sobre corporaciones foráneas controladas, con el objetivo de evitar la deslocalización de las rentas desde el Estado de la fuente al Estado de residencia.
- Acción 4: limite a la erosión de bases imponibles por vía de deducciones en intereses y otros pagos financieros. Se pretende evitar actuaciones como endeudamiento intra-grupo, entre otros, por medio de la utilización de una ratio fija aplicado a la renta gravable generada por sus actividades económicas, que limite las deducciones netas de una entidad, en concepto de intereses y otros pagos.
- Acción 5: combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y sustancia. Se centra en evitar la utilización de regímenes fiscales preferenciales para el traslado artificial de beneficios mediante el refuerzo del criterio de actividad sustancial, estableciendo un estándar mínimo que determine si la actividad económica desarrollada en un régimen preferencial tiene un contenido económico cierto y sustancial, y en la mejora de la transparencia de ciertos *tax rulings* por medio de un marco de intercambio obligatorio y espontáneo de información.
- Acción 6: impedir la utilización abusiva de convenios. Se recogen una serie de normas con la intención de prevenir el abuso de tratados mediante actuaciones como el *treaty shopping* por medio de la inclusión en el Modelo de Convenio de

la OCDE de cláusulas específicas de limitación de beneficios y una cláusula genérica llamada test del propósito principal.

- Acción 7: impedir la elusión artificiosa del estatuto de Establecimiento Permanente. Se han incluido cambios en el concepto de establecimiento permanente con respecto a la dada en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE debido a que éste era utilizado como fundamento a la hora de trasladar beneficios de forma artificiosa.
- Acción 8-10: asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. Las medidas se centran en la creación de un precio similar al que se crearía en un mercado de competencia perfecta para las operaciones realizadas entre empresas de grupo -operaciones vinculadas-. En la acción 10 se han desarrollado directrices para evitar operaciones vinculadas de dudosa sustancia económica por carecer de lógica comercial. Por medio del conjunto de medidas diseñadas se pretende que los precios de transferencia ofrezcan resultados que alineen mejor los beneficios operativos y las actividades económicas que los generan.
- Acción 11: evaluación y seguimiento. Se propone una mejora en la obtención, recopilación y análisis de datos a realizar por los países integrantes del plan para poder localizar de forma rápida y eficaz las situaciones de erosión de bases imponibles u otras actividades elusivas. Se fomenta de esta forma el intercambio y transparencia en información entre los Estados. Por otro lado, se han desarrollado indicadores que proporcionen señales claras de BEPS para aprovechar de forma más eficiente la información fiscal y realizar un adecuado seguimiento del plan.
- Acción 12: exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Establece «un marco modular de guías basadas en mejores prácticas para su uso por aquellos países que carezcan de normas de declaración obligatoria»³⁰ sin constituir esta directriz un estándar mínimo.
- Acción 13: reexaminar la documentación sobre precios de transferencia. Lo que se pretende es «una revisión de los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo estandarizado de informes

³⁰ OCDE, *Proyecto OCDE/G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales*, 2015, p. 19.

país por país sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica»³¹.

- Acción 14: hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias. Consiste en la creación de un estándar mínimo en relación a la resolución de conflictos derivados del cambio de disposiciones de convenios por la aplicación del Plan BEPS. Dicha aplicación supondrá supuestos de doble imposición que deriven en conflictos sujetos a procedimiento amistoso. El compromiso plasmado en este apartado es que la resolución de ese procedimiento sea lo más rápido y efectivo posible. También existe el compromiso de incluir en los convenios bilaterales el arbitraje preceptivo y vinculante.
- Acción 15: desarrollar un instrumento multilateral. Un instrumento multilateral que tenga por finalidad la renegociación simultánea de todos los convenios en materia fiscal existentes con el objetivo de implementar las medidas desarrolladas en el Plan de la forma más eficiente y rápida posible.

IX. A MODO DE CONCLUSIÓN.

El artículo 31 de la Constitución Española establece la obligación de toda la sociedad en el sostenimiento del gasto público de acuerdo con su capacidad económica. Un mandato imperativo *erga omnes* que es infringido o eludido por algunos individuos y entidades. La obligación de contribuir no sólo es una obligación legal sino ética o moral. Supone una contraprestación por los servicios y bienes públicos consumidos y utilizados, y su quebrantamiento entraña una falta de solidaridad con el resto de la sociedad.

Al mismo tiempo, se ha constatado que cuanto mayor sea la carga fiscal soportada por el contribuyente, mayores son los incentivos que éste tiene para defraudar al fisco. Esta relación aumenta de forma proporcional cuando los contribuyentes no perciben de forma clara el destino que se da al dinero que aportan en forma de impuestos.

La existencia de diferentes regímenes fiscales, junto con el desarrollo de las tecnologías de comunicación y el fenómeno de la globalización, han facilitado los

³¹ ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, *Proyecto BEPS – Paquete definitivo de recomendaciones de la OCDE*, p. 7.

movimientos de capitales y han configurado la fiscalidad como un factor de competitividad económica en el ámbito empresarial.

Sin embargo, no todo comportamiento por parte del contribuyente que suponga una disminución de la carga tributaria ha de ser reputado como fraudulento. El contribuyente tiene derecho a planificar sus transacciones de la forma que más ventajas le reporte, en el ejercicio del principio de economía de opción. De este modo, la planificación fiscal será legal siempre y cuando no se considere abusiva. Se reputará abusiva cuando la interpretación de la norma vaya en contra del espíritu de la Ley o cuando se creen estructuras sin ninguna fundamentación económica, existiendo únicamente una finalidad fiscal.

Dentro de los actos que supongan una disminución de la carga tributaria por parte del sujeto pasivo, es necesario distinguir los supuestos de evasión y los supuestos de elusión. Frente a estas actitudes y con el objetivo de evitarlas, el legislador ha definido una serie de cláusulas generales recogidas en los artículos 12, 15 y 16 de la LGT. Con la misma finalidad se han definido cláusulas específicas en la LIS, LIRPF y LIRNR. Destacar, por la importancia de los mismos, el régimen de operaciones vinculadas del artículo 18 de la LIS, y el régimen de Transparencia Fiscal Internacional.

Los esfuerzos, por parte de los Estados, en evitar los supuestos de doble imposición por medio de la firma de CDI, han derivado en la utilización abusiva de los mismos con propósitos elusivos. Para evitar estas estrategias de *treaty shopping* se han expuesto las cláusulas recomendadas por la OCDE en el apartado de comentarios de su Modelo de Convenio. Sin embargo, la inclusión de las mismas viene determinada por la voluntad de los Estados firmantes, por lo que es necesario la revisión de todos los tratados firmados hasta la fecha.

Por otro lado, de vital importancia en la lucha contra la elusión y la evasión fiscal han sido los trabajos llevados a cabo por la Comunidad Internacional con el desarrollo del Plan BEPS. Se ha conseguido iniciar una línea de diálogo entre una gran cantidad de países con intereses muy diversos e incluso antagónicos. El futuro de su viabilidad por el momento es incierto, tanto por voluntad política por parte de todos los agentes involucrados como por las dificultades técnicas que su implementación supone. Aún con las incertidumbres que se plantean, es justo reconocer los avances realizados, al

haberse alcanzado un acuerdo en un amplio paquete de medidas y al conseguir crear un diálogo que permita seguir en la consecución de los objetivos previstos.

Finalmente, debe hacerse hincapié en la necesidad de invertir en políticas preventivas. Las políticas de educación tributaria fomentan el respeto a la Ley, la ética y la moral, coadyuvando decisivamente a reducir los comportamientos elusorios o evasivos, y no sólo los que aquí se han tratado, sino igualmente respecto al ámbito, tan arraigado en España, de la economía sumergida.

X. BIBLIOGRAFÍA.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES, *Proyecto BEPS – Paquete definitivo de recomendaciones de la OCDE*.

BARRIO BERNAD, B., *La lucha contra los paraísos fiscales a través del intercambio internacional de información tributaria*, 2015.

CARRERAS MANERO, O.; DE MIGUEL ARIAS, S., «La relevancia de las libertades comunitarias en relación con las medidas de lucha contra el fraude fiscal» en *Encuentro de derecho financiero y tributario (2.a ed.) “las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (2.a parte) fraude fiscal: dimensión internacional*, García-Herrera Blanco (Coor), Instituto de Estudios Fiscales, 2013.

DELGADO PACHECO, A., *Las medidas antielusión en los convenios de doble imposición y en la fiscalidad internacional*, Instituto de estudios fiscales, 2002.

EZQUERRA, L., ALONSO SALCEDO, I., CALDERON, M., *El ensanchamiento de la transparencia fiscal internacional en la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades*, EY Abogados, 2015.

GARCIA NOVOA, C., «Elusión y evasión internacional», en *I Congreso Internacional del Derecho Tributario*, 2012.

INSPECTORES DE HACIENDA DEL ESTADO, *Reforma fiscal española y “agujeros negros” del fraude. Propuestas y recomendaciones*, Inspectores de Hacienda del Estado, 2014.

JAQUE LÓPEZ, J., «Principios e introducción a la doble tributación internacional», en *Impuestos*, nº.162, 2010.

LAGOS RODRIGUEZ, M., «El tratamiento fiscal de las operaciones vinculadas en el nuevo impuesto sobre sociedades», en *Crónica tributaria*, núm. 156/2015, 2015.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., «Las medidas anti-abuso fiscal aplicables en la Unión Europea (con especial consideración sobre la doctrina de los acuerdos artificiales)» en *Encuentro de derecho financiero y tributario (1.a ed.) “desafíos de la hacienda pública española” (3.a parte)*, *La administración tributaria*, García-Herrera Blanco (Coor), Instituto de Estudios Fiscales, 2012.

MAROTO SÁEZ, A., *Medidas antiabuso en los convenios para evitar la doble imposición internacional*, Instituto de estudios fiscales, 2005.

MARULANDA OTÁLVARO, H.; HEREDIA RODRÍGUEZ, L., *Paraísos fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad*, Instituto de estudios fiscales, 2015.

MORENA ROY, V., PELÁEZ MARTOS, JM., *La imprescindible desaparición de los paraísos fiscales*, Inspectores de Hacienda del Estado, 2013.

MORENO GONZÁLEZ, S., *Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información entre Administraciones tributarias*.

OCDE, *10 preguntas sobre BEPS*.

OCDE, *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*, 2014.

OCDE, *Nota informativa: el marco inclusivo para la implementación de las medidas BEPS*, 2016.

OCDE, *Proyecto OCDE/G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Nota explicativa. Informes Finales*, 2015.

PALOMERO ÁLVAREZ-CLARO, R., *Las medidas anti-abuso en la fiscalidad internacional*, Instituto de estudios fiscales, 2012.

PÉREZ DE AYALA, J., *El régimen fiscal de las “economías de opción” en un contexto globalizado*, Instituto de Estudios Fiscales, 2006

RODRIGUEZ ONDARZA, J., RUBIO GUERRERO, J., «La Transparencia Fiscal Internacional: protocolos para su aplicación.», en *Crónica Tributaria*, núm. 96, 2000.

SANZ GADEA, E., *Medidas antielusión fiscal*, Instituto de estudios fiscales, 2001.

Legislación.

Constitución española, 1978.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

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.

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.

Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de Medidas para La Prevención del Fraude Fiscal

Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio, por el que se determinan los países o territorios a que se refieren los artículos 2.º, apartado 3, número 4, de la Ley 17/1991, de 27 de mayo, de Medidas Fiscales Urgentes, y 62 de la Ley 31/1990, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1991

