

# PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA

*MEDIDAS CONTRA LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA: LAS  
NORMAS GENERALES ANTIABUSO*



Máster Universitario  
en Asesoría Fiscal



**UNIVERSITAS**  
*Miguel Hernández*

*Facultad de Ciencias Sociales y Jurídicas de Elche*

*Curso académico 2019/2020*

**ALUMNA: Inés María Del Cerro Alcaraz**

*Trabajo Fin de Máster*

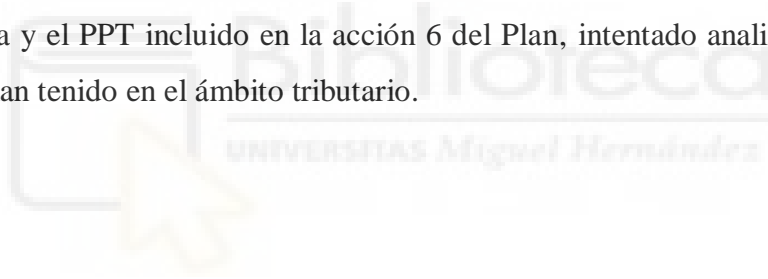
**TUTORES: Jorge Martín López, Eva  
Aliaga Agulló**

## **RESUMEN**

Tal y como indica el título, el objetivo de este trabajo será mostrar cómo se ha logrado avanzar en la lucha contra la planificación fiscal agresiva, sobre todo a nivel supranacional. Para ello, inicialmente se hará referencia al concepto en sí de la planificación fiscal, mostrando la delgada línea que la separa de la agresiva, cómo las empresas consiguen aprovecharse de ello y realizan prácticas abusivas e ilícitas.

Pero eso será solamente una contextualización de la situación, ya que el grueso de este trabajo consistirá en la explicación de las medidas que se han llevado a cabo para luchar contra este fenómeno, es decir, la reacción de las organizaciones supranacionales para poder combatir contra ello.

Entre dichas medidas nos centraremos en las tomadas por la UE (Directiva anti-elusión) y la OCDE (Plan de Acción BEPS), especialmente en la norma general antiabuso de la Directiva y el PPT incluido en la acción 6 del Plan, intentado analizarlas y ver el impacto que han tenido en el ámbito tributario.



## ÍNDICE

ABREVIATURAS .....	4
1. Introducción .....	5
2. La planificación fiscal agresiva .....	7
2.1. Concepto y características .....	7
2.2. Principales prácticas de planificación fiscal agresiva .....	9
2.2.1. Precios de transferencia .....	9
2.2.2. Doble irlandés y sándwich holandés .....	10
2.2.3. Abuso de los CDI: “Treaty Shopping” y “Rule Shopping” ..	12
2.3. Breve referencia a las principales iniciativas emprendidas a nivel supranacional contra este fenómeno .....	14
2.3.1. El plan de acción BEPS de la OCDE .....	16
2.3.2. La Directiva anti-elusión de la Unión Europea .....	24
3. Las normas generales antiabuso como herramienta contra la planificación fiscal agresiva .....	28
3.1. Los CDI y el test de propósito principal (PPT): la acción 6 del Plan BEPS y la incorporación del PPT al Modelo de Convenio y a la Convención Multilateral .....	28
3.2. La normal general antiabuso de la Directiva anti-elusión .....	34
4. Conclusiones .....	37
5. Bibliografía .....	40
5.1. Obras doctrinales .....	40
5.2. Webgrafía .....	42
I. ANEXO NORMATIVO .....	42
II. ANEXO JURISPRUDENCIAL .....	43

- **ABREVIATURAS**

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
CDI	Convenio de Doble Imposición
EP	Establecimiento Permanente
GAAR	General Anti-Avoidance Rule
I+D	Investigación y Desarrollo
IS	Impuesto sobre Sociedades
LGPE	Ley General de Presupuestos del Estado
LGT	Ley General Tributaria
MCOCDE	Modelo de Convenio de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
PF	Planificación Fiscal
PPT	Principal Purpose Test
TFM	Trabajo Fin de Máster
UE	Unión Europea
UTE	Unión Temporal de Empresas



## 1. Introducción

Como alumna del Máster en Asesoría Fiscal, tenía un especial interés en poder desarrollar el tema de la PF de una manera más profunda que me permitiera indagar y conocer mucho más de lo que pudimos en clase, ya que, es bien sabido que es un tema de interés actual y con un gran impacto tanto en ámbito nacional como internacional.

Toda persona física o jurídica que por cualquier razón este obligada a contribuir en el ámbito de los tributos, es decir, todo obligado tributario, tiene un objetivo común: reducir al máximo dicha tributación. Es ahí donde aparece el término de PF. No existe ninguna definición legal en nuestro ordenamiento jurídico para este concepto, ni contamos con ninguna norma donde se describa explícitamente, pero sí aparece en numerosas sentencias<sup>1</sup> y está desarrollado por muchos autores. Podríamos describir la planificación fiscal como un conjunto de estrategias diseñadas anticipadamente y adoptadas por el obligado tributario para minimizar o reducir, en la medida de lo posible, la carga tributaria de sus hechos imponibles. O bien, como dice Fraga (2005): <sup>2</sup>“La Planificación Tributaria es la optimización de los recursos para el cumplimiento de sus obligaciones tributarias con la menor carga fiscal posible y/o diferir el pago, dentro de los márgenes legales, sin incurrir en ilícitos (formales y/o materiales), buscando en el camino menos gravoso alternativas para el cumplimiento de las disposiciones legales, dentro de la norma legal.” Lo que sí que sabemos es que, para llevar a cabo una PF adecuada, es imprescindible que se nos planteen cuestiones como: ¿Cómo me financio? ¿Dónde es más conveniente que fije mi residencia a efectos fiscales? ¿Operar mediante una matriz-filiales o establecimientos permanentes? ¿Qué Estados son más beneficiosos fiscalmente para repatriar beneficios?...

En el contexto de globalización económica que nos encontramos y, sobre todo, después de la crisis económica global que sufrimos a partir del año 2008, las empresas se vieron obligadas más que nunca a replantearse dichas cuestiones y a acudir a la PF, básicamente para reducir su factura a efecto fiscales. Este hecho es algo normal, lícito y

---

<sup>1</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) del 26 de enero de 2004, (Aranzadi, RJ 2005/3837).

<sup>2</sup> VILLASMIL MOLERO, M.: “La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial”. En *Dictamen Libre*, núm. 20, 2017 (versión electrónica), pág. 126.

efectivo, lo que no supondría ningún problema si se aplicara de la forma correcta. Dicha globalización supuso que, las empresas que actúan internacionalmente acudieran a la utilización de normativas fiscales como los CDI, además de las internas de cada país, para conseguir esa reducción o diferimiento de su tributación, por ejemplo, canalizando las inversiones extranjeras a través de sociedades con regímenes fiscales beneficiosos en su territorio. Hablando de otra forma, la planificación fiscal internacional se basa en la elección de la alternativa fiscal más conveniente de entre las jurisdicciones de los Estados que intervengan para conseguir ese propósito, término relacionado con la economía de opción.

Sin embargo, continuamente se nos muestran noticias en televisión, periódicos, radio, redes sociales... de empresas muy conocidas mundialmente que han sobrepasado la frontera entre la PF y la PF agresiva, adoptando prácticas abusivas y/o ilícitas con el objetivo de reducir al máximo e incluso conseguir una nula tributación traspasando los límites de la moralidad y de la legalidad. Es aquí pues, donde ese concepto de PF se convierte en PF agresiva, y donde esas prácticas ya no son ajustadas a Derecho.

El objetivo de este trabajo será pues, analizar dichas prácticas abusivas, y detectar la reacción y las nuevas iniciativas tomadas por las organizaciones internacionales para combatir contra este fenómeno y la repercusión que han tenido a nivel supranacional. Debido a la gran complejidad y extensión de este asunto, profundizaremos sobre todo en las normas generales antiabuso llevadas a cabo por la OCDE y la UE, centrándonos en algún tema específico que desarrollaremos más adelante, en sus características y el impacto que han creado.

Para llegar a ello, estructuraremos el trabajo en varias partes, intentado hacerlo de la forma más ordenada posible, para llegar a unas conclusiones objetivas que nos hagan ver cómo se ha intentado resolver este problema. En primer lugar, nos adentraremos en el ámbito de la PF agresiva, analizando las prácticas abusivas que se llevan a cabo y veremos cuáles han sido las principales iniciativas que se han tomado para combatirlo por parte de instituciones supranacionales. A continuación, una vez introducidos en esas iniciativas, nos centraremos específicamente en las llevadas a cabo por la OCDE mediante su plan de acción BEPS y por la UE con su Directiva antielusión. Seguidamente, y para llegar al gran foco de este trabajo, analizaremos con detenimiento las normas antiabuso

de las iniciativas anteriormente nombradas, en concreto la Acción 6 del Plan BEPS y la norma general antiabuso de la Directiva. Por último, expondremos las conclusiones a las que se han llegado durante todo el trabajo, así como una visión personal sobre el asunto.

A pesar de que esto solamente será una pequeña aproximación al amplio alcance de la fiscalidad y, en concreto, al tema que estamos abarcando, espero que este trabajo les resulte tanto de interés como a mí.

## **2. La planificación fiscal agresiva**

### **2.1. Concepto y características**

Tal y como comentamos en el apartado anterior, son muchas las empresas, sobre todo multinacionales, que se aprovechan del sistema y de su normativa para aplicar prácticas abusivas que van contra Derecho y reducir o evadir así su carga fiscal. Algunas de ellas son incluso lícitas, aunque no ajustadas al espíritu o finalidad de las normas, de ahí a que se recurra al término “agresivas”. Es por ello por lo que se debe diferenciar entre economía de opción, elusión fiscal (*tax avoidance*) y evasión fiscal (*tax evasion*).

Cuando hablamos de economía de opción, nos referimos a una norma tributaria flexible que permite distintas opciones y el contribuyente escoge aquella que le es más beneficiosa, todas ellas lícitas, válidas y reales. Según sentencia del Tribunal Supremo en 2002: *“La llamada economía de opción sólo puede concurrir en aquellos casos en los que el orden jurídico abre al sujeto distintas posibilidades de actuación, a las que podría acomodar la suya propia en función de sus particulares intereses y expectativas. Se trata, así, de un supuesto, en el que, resulta indiferente, desde la perspectiva del ordenamiento que el particular se decante por una u otra de las alternativas posibles, todas igualmente legítimas.”*<sup>3</sup>

Sin embargo, a pesar de la lucha por parte de los reguladores de acabar contra cualquier práctica abusiva, sigue siendo materialmente casi imposible que no se dejen ninguna laguna o agujero en la legislación. Esto es lo que permite a los contribuyentes

---

<sup>3</sup> Sentencia núm. 1336/2002 del TS (Sala de lo Penal) del 15 de julio de 2002, (Aranzadi, RJ 2002/8709).

aprovecharse de esos vacíos legales, inconsistencias o discrepancias entre los sistemas para pagar lo mínimo posible sobre sus beneficios. En palabras de la Comisión Europea: *“la planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria”*.<sup>4</sup>

En el caso de la elusión fiscal, como hemos nombrado anteriormente, la planificación se encuentra dentro de la legalidad, aunque se ha convertido en una cuestión cada vez más perseguida debido a que genera un gran impacto negativo: “Y que la elusión es contraria al espíritu, aunque no a la letra, de la ley tributaria y, por tanto, también sería reprochable”<sup>5</sup>. Tal y como se dice en varias sentencias: *“...la elusión ha sido identificada como aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas o anómalas”*.<sup>6</sup> Es decir, la elusión o “ingeniería fiscal” se trata de aprovechar dicha economía de opción, estudiar minuciosamente la Ley y utilizar esos vacíos legales para acudir a prácticas que se encuentran “al filo de la Ley” antes del nacimiento de la obligación tributaria. Por lo tanto, por elusión se entiende toda aquella acción que, sin infringir el texto de la Ley, busca la reducción de la carga tributaria mediante la utilización de estructuras jurídicas atípicas/anómalas o, dicho de otra manera, mediante negocios jurídicos artificiosos/impropios.

Son numerosas las estrategias de planificación fiscal agresiva o elusión fiscal escogidas por las empresas que podemos encontrarnos, pero todas tienen en común que no responden a un motivo económico válido, lo que es esencial en la economía de opción. Por lo que, esa es la clave para poder diferenciar una práctica de economía de opción y otra de elusión fiscal.

---

<sup>4</sup> COMISIÓN EUROPEA. Recomendación (UE) 2012/772 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva. Diario Oficial de la Unión Europea L 338, 12 de diciembre de 2012, pág. 41.

<sup>5</sup> GARCÍA NOVOA, C.: “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos: reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo”. En *Revista española de derecho financiero*, núm. 183, 2019 (versión electrónica), pág. 12.

<sup>6</sup> Sentencia de la AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) del 12 de febrero de 2020, (Aranzadi, JT 2020/115)



En cuanto al término de evasión fiscal, a diferencia de la elusión, cabe decir que es aquí donde traspasamos la frontera de la legalidad, ya que recoge aquellas prácticas que suponen una violación directa de las obligaciones tributarias. Según García Novoa, “La esencia de la elusión fiscal, será pues que no se produce vulneración directa de norma imperativa alguna, por lo que, la misma se contrapone a la evasión fiscal, que no es más que el incumplimiento –naturalmente ilícito – de la obligación de pagar el tributo.”<sup>7</sup>. Al contrario que ocurre con la elusión fiscal, una práctica es evasiva cuando el contribuyente utiliza medios ilícitos o falseados, o simplemente recurre a la ocultación, una vez que ya ha aparecido la obligación tributaria.

Por lo tanto, para establecer un claro resumen de lo que se ha comentado en este apartado y poder diferenciar los conceptos, podemos recurrir a lo que se establece en una sentencia del Tribunal Supremo en 2012: *“Como ha puesto de relieve la doctrina actual más autorizada, en muchas ocasiones, las posibilidades de actuación (planificación fiscal) tienen origen en ciertas lagunas legales, que son aprovechadas de forma sibilina por el contribuyente "eludiendo" o "reduciendo" considerablemente la carga tributaria. Estas operaciones ciertamente complejas de "ingeniería fiscal" que aprovechan el "resquicio" que deja la Ley presentan contornos ciertamente confusos por la dificultad de distinguir en la práctica entre negocios jurídicos "válidos", a través de las que se conocen comúnmente como "economías de opción", de otro tipo de negocios jurídicos que podríamos llamar "anómalos", o con abuso de derecho (tax avoidance empleando la terminología anglosajona)”*<sup>8</sup>.

## **2.2. Principales prácticas de planificación fiscal agresiva.**

### **2.2.1. Precios de transferencia.**

Los precios de transferencia no son más que una herramienta que utilizan las empresas vinculadas pertenecientes a un grupo empresarial que determina el valor para

---

<sup>7</sup> GARCÍA NOVOA, C.: “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria”. En *Quincena fiscal*, núm. 8, 2003 (versión electrónica), págs. 1-2.

<sup>8</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) del 20 de septiembre de 2012, (Aranzadi RJ 2012/10189), Fundamento de Derecho Sexto.

transferir entre ellas a nivel internacional bienes, servicios o derechos. Según nuestra normativa interna, artículo 18 de la Ley 27/2014 del IS, dichas operaciones deberán ser valoradas a precios de mercado<sup>9</sup>.

El problema que conlleva esta herramienta es que, internacionalmente, los grupos suelen pactar precios diferentes a los de mercado y conseguir así una menor carga fiscal. Es muy común sobrefacturar el objeto de la transacción (producto, servicio, préstamo, garantías...) para trasladar el mayor beneficio al Estado donde la tributación es menor y obtener un mayor gasto en el Estado donde la tributación es más elevada. En la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea del 2018 podemos verlo reflejado en el caso Hornbach-Baumarkt<sup>10</sup>

Es por esta razón, que muchos países han establecido el “arm's length principle” (Principio de Libre o Plena Competencia), siguiendo las recomendaciones de la OCDE, como mecanismo para evitar la manipulación de estos precios, para así asegurar que las transacciones entre partes vinculadas se realicen en las mismas condiciones que entre partes independientes.

Un claro ejemplo de esta manipulación lo tenemos en el llamado “Sexto método” en los precios de transferencia en Argentina, que no es más que un sistema que respondía al uso abusivo de estos precios por parte de empresas argentinas exportadoras de cereales y soya.

### **2.2.2 Doble irlandés y sándwich holandés.**

El llamado “doble irlandés” es otro mecanismo de planificación fiscal agresiva que ha sido muy utilizado por empresas de diversos países y ha beneficiado fiscalmente a muchos grupos de empresas, mayoritariamente del sector tecnológico, generando un impacto bastante negativo en la tributación. Este sistema permite el traslado de beneficios

---

<sup>9</sup> 1. Las operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas se valorarán por su valor de mercado. Se entenderá por valor de mercado aquel que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de libre competencia.

<sup>10</sup> Sentencia del TJUE (Sala Segunda) del 31 de mayo de 2018, (Aranzadi, JUR 2018/152927). Caso Hornbach-Baumarkt AG contra Finanzamt Landau.

hacia territorios de escasa o nula tributación, generalmente a los llamados “paraísos fiscales”. Consiste simplemente en situar una filial con domicilio fiscal en Irlanda y otra con sede en un paraíso fiscal, que es esta última la que poseerá los derechos de la propiedad intelectual internacionales, el “know-how”. La filial irlandesa será la que se encargará de vender los productos o servicios a los demás países, pagando después unas cantidades altísimas a la propietaria de esos derechos por su utilización. De este modo, los beneficios que quedarían en Irlanda serían bastante bajos (tributando al 12,5%) y el resto acabarían en el territorio de escasa o nula tributación, consiguiendo así un gran ahorro en la factura fiscal del grupo empresarial.

Sin embargo, esto no acaba aquí. Si además contamos con una sociedad en Holanda, controlada por la sociedad irlandesa, conseguiremos que esa pequeña tributación en Irlanda sea todavía menor. Consiste en traspasar los bajos beneficios que nos quedaban en la sociedad irlandesa a Holanda en forma de dividendos, aprovechando la exención que la normativa irlandesa contempla para el movimiento de dividendos o “royalties” desde ese país a otros estados europeos. Seguidamente, esta sociedad holandesa traspasará esos beneficios a otro territorio de escasa o nula tributación, eludiendo el pago de impuestos en los países donde realmente deberían tributar. Es aquí donde aparece el llamado “sándwich holandés”.<sup>11</sup>

Uniendo estas dos estructuras las empresas multinacionales consiguen que sus beneficios terminen en paraísos fiscales, como son Las Islas Bermudas y las Antillas Holandesas, libres de impuestos. Entre estas multinacionales podemos nombrar grupos con una gran influencia, como son Google<sup>12</sup>, Apple o Facebook, lo que hace imaginarse el gran impacto negativo que han causado estas estrategias en el ámbito de la tributación.

Aunque no se trate de prácticas ilegales, sí que son abusivas o no ajustadas al espíritu y finalidad de las normas Ley, por lo que han sido perseguidas por las autoridades para poder acabar con ello y se han aplicado algunas medidas. Por ejemplo, en 2015 la normativa irlandesa sufrió una modificación importante sobre el concepto de residencia

---

<sup>11</sup>PISTONE, P.: “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global”. En *Revista española de derecho financiero*, núm. 170, 2016 (versión electrónica), págs. 109-151.

<sup>12</sup> [https://www.eldiario.es/economia/Google-irlandes-sandwich-holandes-impuestos\\_0\\_980602093.html](https://www.eldiario.es/economia/Google-irlandes-sandwich-holandes-impuestos_0_980602093.html). Consultado el 04 de abril de 2020.

para evitar así la práctica de estas estrategias, aunque es cierto que ha sido transitoria hasta 2020.<sup>13</sup>

### **2.2.3. Abuso de los CDI: “Treaty shopping” y “Rule shopping”.**

De la misma forma que los contribuyentes se aprovechan ciertas lagunas de la normativa para eludir o evadir el pago de los impuestos, también pueden utilizar de manera fraudulenta las disposiciones de los CDI para minimizar la tributación en el Estado donde no son residentes pero sí obtienen rentas, es decir, en el Estado de la fuente.

En el caso del denominado “treaty shopping”, se procede a la aplicación de un convenio al que realmente no se tendría derecho por no residir en los Estados contratantes, por ejemplo, con la creación de sociedades interpuestas. En otras palabras: “El treaty shopping alude a la utilización incorrecta o abusiva de los CDI, que se produce cuando residentes de un tercer Estado crean una entidad jurídica en uno de los dos Estados firmantes con el objeto de beneficiarse de los tipos reducidos de las retenciones u otros beneficios fiscales a los que no habrían tenido derecho, de haber actuado directamente, por no existir un CDI entre el Estado de la fuente y el Estado donde reside el inversor o ser menos favorable.”<sup>14</sup>

Es decir, suponiendo una entidad residente en un Estado “X” que percibe rentas de un Estado “Y”, entre los que no existe ningún CDI y donde en dicho Estado de la fuente las rentas de no residentes son gravadas en un alto porcentaje, se procederá a la creación de una sociedad interpuesta (“Conduit company”). Esta última sociedad, estará situada en un país donde si exista un CDI favorable entre ella y el Estado de la fuente “Y” que beneficiará la tributación, ya sea porque la tributación de dichas rentas es escasa o porque estén no sujetas o exentas. Asimismo, esos beneficios no suelen permanecer en esa sociedad interpuesta, sino que serán distribuidos al Estado de residencia “X” por la aplicación de normativa interna o por la existencia de otro convenio también beneficioso,

---

<sup>13</sup>LÓPEZ PEREZ, M. J.: “La política fiscal en tiempos de crisis: cambios introducidos en el Impuesto sobre Sociedades en España, Alemania e Irlanda tras la gran recesión de 2008-2009”. En *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 13, 2019 (versión electrónica), págs. 1-28.

<sup>14</sup>LAMPREAVE, P.: “La competencia fiscal entre los Estados”. En *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 4, 2009 (versión electrónica), pág. 3.

o bien serán acumulados en otra entidad residente en un territorio de escasa o nula tributación (sociedad base). Por lo tanto, mediante esta estrategia se procede a “comprar” los CDI para conseguir así el máximo ahorro fiscal. Podemos ver numerosos casos reales de esta práctica en numerosas sentencias, como por ejemplo en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana del 2017:

*“[...]La Inspección consideró que en el presente caso se habían producido conductas de las denominadas en el ámbito de la fiscalidad internacional como " treaty shopping ", dirigidas a reducir o evitar la tributación en el Estado de la fuente - en este caso, España- amparándose en los beneficios de un convenio que no deberían ser aplicables, habiéndose interpuesto intencionadamente sujetos societarios en Hungría, Estado con el que se firmó un Convenio en condiciones favorables (nula tributación de los cánones en el Estado de la fuente), tratando de evitar o eludir la mayor tributación que se produciría si cobraran directamente las empresas auténticas beneficiarias de las rentas en cuestión situadas en Estados con Convenios (Estados Unidos, Alemania, Canadá, Reino Unido, Rumania, Irlanda, Italia y Países Bajos) que establecen una tributación superior en el Estado donde se obtiene la renta.[...]”<sup>15</sup>*

Por otro lado, aparece el término “rule shopping”, que ya no consiste en la “compra” de los CDI sino de una norma en concreto. Es decir, se procede a la aplicación de una norma distinta a la que hubiese correspondido mediante, por ejemplo, negocios jurídicos impropios o inexistentes, calificando así la categoría de la renta de la manera más favorable según el convenio existente entre las partes. “El rule shopping consiste en buscar fórmulas mediante las cuales sea aplicable una norma del convenio distinta de la que debería corresponder. Un ejemplo es que la explotación de bienes inmuebles por parte de un no residente se realice a través de una sociedad de manera que, en vez de obtener rendimientos del capital, se obtengan dividendos que pueden tener un trato más ventajoso.”<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> Sentencia del TS de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) del 27 de abril de 2017 (Aranzadi, JUR 2017/204741). Fundamento de Derecho Segundo.

<sup>16</sup> FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “Fundamentos de un principio universal de Justicia Tributaria”. En *Quincena fiscal*, núm. 3, 2016 (versión electrónica), pág. 17.

Un claro ejemplo podría reflejarse en el caso de artistas o deportistas, los cuales han sido muy perseguidos por las autoridades al ser numerosas las prácticas abusivas llevadas a cabo por ellos. Supongamos un artista residente en un Estado “R” que realiza una gira o una serie de espectáculos en otro Estado “F”. Lo correcto sería calificar las rentas obtenidas en este último Estado de la fuente como rendimiento de actividades profesionales (artísticas en este caso), donde imaginemos que dichas rentas serán sometidas también a gravamen, según aplicación del convenio existente. Sin embargo, si se acudiera a una “conduit company”, nombrada anteriormente, sería calificada como una renta empresarial que, según convenio, no tributarían en el Estado de la fuente. De esta forma, llevando a cabo esta estrategia, se estaría procediendo a la “compra” de una norma del convenio, calificando la renta según conveniencia y acudiendo a un negocio jurídico que no procedía. Como en el caso anterior, también son numerosas las sentencias en las que aparece este término: *“De aceptar la tesis de la recurrente estaríamos legitimando un supuesto claro de lo que en la doctrina internacional se denomina "rule shopping" esto es, la selección normativa a conveniencia de tal modo que eludiendo el requisito constitutivo de la inscripción de la UTE se estaría buscando un beneficio fiscal que de otra manera no podría obtenerse.”*<sup>17</sup>

En definitiva, podemos ver como el abuso de los CDI es una cuestión importante a nivel mundial debido a su efecto negativo en la fiscalidad y a su carácter inmoral. Por lo que ambas estrategias (treaty shopping y rule shopping) serán abusivas mientras se recurra a maniobras o estructuras artificiosas que no respondan a un principio sustancial que se corresponda al tipo de negocio o se utilicen los CDIs con otro fin que no sea el de una planificación fiscal lícita y moral en cuanto a Derecho. Más adelante veremos cómo se ha intentado resolver mediante la aplicación de diversas medidas.

### **2.3. Breve referencia a las principales iniciativas emprendidas a nivel supranacional contra este fenómeno.**

Tal y como hemos podido comprobar, la existencia de un sistema mundial tan globalizado permite a las empresas, sobre todo multinacionales, operar en cualquier parte

---

<sup>17</sup> Sentencia del TSJ de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) del 27 de enero de 2011, (Aranzadi, JUR 2011/117343). Fundamento Jurídico Primero.

del mundo siguiendo estructuras muy diversas. Esto genera en muchas ocasiones que, debido a esa gran interconexión entre países, las autoridades no puedan saber con certeza ni comprobar la realidad de todas esas operaciones, movimientos de capitales, resultados, bases imponibles.... A pesar de que los legisladores han intentado frenar esto, en muchas ocasiones se ha obtenido la respuesta contraria.

Internacionalmente, no se cuenta con ningún ordenamiento fiscal conjunto, pero si podemos hacer referencia a un Derecho Tributario Internacional, cuya principal fuente son los convenios, con el objetivo de establecer un marco en las relaciones o interacciones de los distintos países. A pesar del intento de este Derecho de conseguir un consenso entre los Estados, ya hemos visto que es muy común aprovecharse de ciertas lagunas de la normativa e incluso manipular los CDIs a conveniencia y acudir a una planificación fiscal agresiva o abusiva para conseguir un ahorro fiscal. Dicho esto en otras palabras: “...puesto que las estrategias fiscales que desarrollan las Empresas Multinacionales, aquellas que facilitan disminuir la base de sus impuestos, corresponden a economías de mercado o se diseñan conforme a las lagunas en las legislaciones fiscales; considerando que éstas últimas son el resultado de errores de los legisladores o porque éstos deciden otorgar un trato especial a determinadas conductas.”<sup>18</sup>

Cada país tiene su propia legislación fiscal y normativa referente a la lucha contra la elusión y la evasión fiscal, pero es bien sabido que no es suficiente. Debido a la presión fiscal a la que estaban sometidos, a la crisis económica y a la aparición cada vez más numerosa de casos sobre PF agresiva en empresas muy conocidas e importantes, muchos países decidieron contribuir en intensificar las medidas contra esta lucha. Sin embargo, al mismo tiempo, todos los países velan por su economía e intentan hacer más atractivo su sistema fiscal para que la implantación de empresas en el mismo contribuya a su crecimiento. Es ahí donde aparece una “competencia fiscal perniciosa” entre países que dificulta la aplicación de las medidas correctas, y lo que lleva a la UE y a las organizaciones mundiales a tomar caminos más estrictos. Es por esta razón por la que nos centraremos en las reacciones a nivel supranacional y a sus efectos. Tal y como dice Pierre Moscovici, comisario de Asuntos Económicos y Financieros, Fiscalidad y Aduana:

---

<sup>18</sup> MENDOZA LÓPEZ, D.T. Y VALDEZ AGUIRRE, F.: “El nuevo MC OCDE para la lucha contra la Evasión Fiscal Internacional”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, 2019 (versión electrónica), págs. 3-4.

*«Cada año se pierden miles de millones de euros de impuestos a causa de la elusión fiscal, un dinero que se podría destinar a financiar servicios públicos como colegios y hospitales o a impulsar el empleo y el crecimiento. Los ciudadanos europeos y las empresas que juegan limpio acaban pagando impuestos más altos debido a ello. Esto es inaceptable y estamos actuando para solucionarlo. Hoy estamos dando un paso importante hacia la creación de condiciones equitativas para todas las empresas y una fiscalidad justa y eficaz para todos los europeos.»<sup>19</sup>*

A nivel mundial, todos los países integrantes de la OCDE y los del G-20, elaboraron un plan en el año 2013 contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios, llamado “*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS), al resultar insuficientes las medidas existentes hasta ese momento, tal y como haremos referencia en el siguiente apartado.

Siguiendo el estándar de la OCDE, la UE también decidió implantar nuevas medidas para contribuir en esta lucha, mediante un Paquete Anti-Elusión Fiscal elaborado por la Comisión en el año 2016. Este paquete incluía tanto Directivas como Recomendaciones y Comunicaciones, que analizaremos más adelante. En palabras del vicepresidente de la Comisión Europea, responsable del Euro y el Diálogo Social en la presentación de dicho paquete: *«Hoy damos un nuevo paso en el refuerzo de la confianza en el sistema fiscal en su conjunto, haciéndolo más equitativo y eficaz. Los ciudadanos deben confiar en que las normas fiscales se aplican por igual a todas las personas y empresas. Las empresas deben pagar la parte de impuestos que les corresponde, allí donde desarrollen su actividad económica. Europa puede liderar mundialmente la lucha contra la elusión fiscal. Esto exige medidas europeas coordinadas, evitando una situación en que haya 28 planteamientos distintos en 28 Estados miembros»<sup>20</sup>*

### **2.3.1. El Plan de acción BEPS de la OCDE**

---

<sup>19</sup>COMISIÓN EUROPEA: “Una fiscalidad equitativa: la Comisión presenta nuevas medidas contra la elusión del impuesto sobre sociedades”. Comunicado de prensa 28 de enero de 2016 Bruselas, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_16\\_159](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_159).

<sup>20</sup> *Ibidem*.



El Plan de Acción BEPS, tal y como su nombre indica, pretende frenar la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios a otros territorios más favorables, es decir, que se tribute en el territorio que realmente se ha generado el hecho imponible, donde se ha realizado la actividad económica o creado el valor.

Como ya hemos comentado anteriormente, la aplicación de dichos fenómenos afecta de forma muy negativa a la tributación de los Estados y a sus ingresos. El impuesto de sociedades es una de las principales fuentes de recaudación de impuestos y mediante la erosión de bases y el traslado de esos beneficios, son muchos los países que salen perjudicados, ya que gracias a la existencia, por ejemplo, de los llamados paraísos fiscales, se acaba por no tributar en ninguna de las partes. Por lo tanto, la doble imposición ya no es el tema más perseguido, sino que se pretende dar un giro en el sistema e iniciar una lucha contra la doble imposición.

La OCDE lleva muchos años trabajando ante esta problemática mediante diversos informes, pero es en el año 2013 cuando, finalmente y siguiendo las recomendaciones del G-20 en el año anterior, se inicia dicho Plan. Será aquí donde, numerosos gobiernos se unirán con la voluntad común de luchar contra los problemas BEPS y se implantará *“un amplio paquete de medidas que exigen una implementación coordinada, mediante legislación interna y tratados internacionales, de medidas que se verán reforzadas por un seguimiento selectivo y una transparencia reforzada.”*<sup>21</sup> El objetivo no sería otro que intentar acabar con esa “desimposición” y hacer que las empresas tributen por sus actividades transnacionales en los territorios donde se han realizado realmente evitando que se apliquen de forma abusiva dobles exenciones, no sujeciones o ahorros fiscales que no corresponderían. Aunque se hayan implantado medidas desde entonces, no será hasta el 2015 cuando se publicaron los informes finales por parte de la OCDE.

*“...Las normas actuales han dejado al descubierto una serie de puntos débiles que generan oportunidades para la erosión de bases y el traslado de beneficios (en adelante BEPS, de acuerdo a sus siglas en inglés), haciendo necesario un movimiento*

---

<sup>21</sup> OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>, pág. 6.

*valiente por parte de los políticos para recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden gravados allá donde tienen lugar las actividades económicas y se añade valor. En septiembre de 2013, los líderes del G20 avalaron el ambicioso y extenso Plan de acción BEPS. Este paquete de 13 informes, publicados apenas dos años después, incorpora estándares internacionales nuevos o reforzados, así como medidas concretas para ayudar a los países a hacer frente al fenómeno BEPS. Representa el resultado de un esfuerzo enorme y sin parangón por parte de los países de la OCDE y del G201, que han trabajado juntos en pie de igualdad junto a un número creciente de países en vías de desarrollo.*”<sup>22</sup>

En concreto el proyecto consta de un total de 15 acciones, todas ellas encaminadas a combatir la planificación fiscal agresiva y, sobre todo, la erosión de las bases y el traslado de beneficios que llevan a cabo mayoritariamente las multinacionales en sus operaciones transnacionales. Es decir, se pretende acabar con la doble no imposición y ajustar el impuesto de sociedades al nuevo contexto combatiendo las lagunas existentes en los CDIs. Estas 15 acciones están recogidas en cinco grupos, dependiendo al ámbito al que están referidos, que procederemos a numerar:

## **I. Economía digital.**

- **Acción 1: Abordar los retos de la economía digital para la imposición.**

La primera de las acciones de este Plan es referente a la economía digital, dado que debido a su complejidad existen grandes retos sobre determinar bajo que jurisdicción se llevan a cabo las operaciones o las creaciones de valor. *“Si bien la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito.”*<sup>23</sup>. Las principales estrategias y recomendaciones están ligadas a los Establecimientos Permanentes (EP), a los precios de transferencia y la valoración de los

---

<sup>22</sup> OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*. Ob. Cit., pág. 6.

<sup>23</sup> OCDE (2015), *Resúmenes: Informes Finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>, pág. 6.

intangibles y, finalmente, al diseño eficaz de normas sobre las compañías foráneas controladas (CFC) para someter a gravamen donde efectivamente esté situada la matriz.

## II. Restablecimiento de la coherencia del IS.

- **Acción 2: Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.**

Los instrumentos híbridos son característicos por ser calificados de distinta forma en las diferentes jurisdicciones, como puede suceder con los juro brasileños que no cuentan con ningún concepto equivalente en nuestro ordenamiento jurídico. La acción número 2 busca neutralizar estos efectos mediante cambios en las normas internas y ajustes en los CDIs para conseguir una semejanza de estos elementos entre las jurisdicciones y evitar la doble no imposición. *“He aquí las recomendaciones del informe: las incluidas en la Parte I giran en torno a la modificación de las normas de Derecho interno, mientras que las descritas en la Parte II se refieren a toda una serie de propuestas de modificación al texto del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.”*<sup>24</sup>

- **Acción 3: Refuerzo de la normativa sobre CFC.**

En cuanto a las normas sobre transparencia fiscal o sobre las “CFC” (siglas en inglés, controlled foreign company), podemos decir que no se han ido ajustando a los cambios con el paso del tiempo, por lo que han aparecido desajustes o incongruencias que conllevan a una ineficacia en su aplicación. Por esto, la tercera acción de este proyecto incluye diversas recomendaciones, sin incluir un estándar mínimo, para que cada jurisdicción pueda conferir diferentes objetivos políticos pero sean suficientemente capaces para evitar el traslado de beneficios a entidades no residentes en busca del ahorro fiscal.

- **Acción 4: Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.**

---

<sup>24</sup> OCDE (2015), *Resúmenes: Informes Finales 2015*. Ob. Cit., pág. 9.

En esta medida se incluyen unas buenas prácticas para evitar que las multinacionales procedan a la erosión de sus bases imponibles por medio de la deducibilidad de intereses a través de la financiación intragrupo. “*La metodología acordada pretende, por un lado, asegurar que las deducciones de intereses netos de una entidad estén directamente vinculadas a una renta gravable generada por sus actividades económicas y, por el otro lado, promover una mayor coordinación de las normas nacionales en este ámbito.*”<sup>25</sup> Se incluye por tanto, una norma de ratio fijo para limitar estas deducciones fijando una horquilla de ratios que permita, a cada jurisdicción, adaptarse a los factores y evitar así las prácticas abusivas BEPS.

- **Acción 5: Combatir las prácticas tributarias perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.**

En concreto, la quinta acción podríamos decir que se centra en los regímenes fiscales preferenciales (regímenes de IP), como podrían ser los “patent box” para evitar que se transfieran artificialmente los beneficios sin la existencia de una actividad sustancial. Establece unos estándares mínimos y los gastos en I+D como indicador de esta actividad sustancial. Además, en cuanto al concepto de transparencia se establece un marco obligatorio y espontáneo de información en cuanto a determinadas “tax rulings” que pudiesen abarcar problemas BEPS. En resumen, según el siguiente artículo: “Esto ha llevado a la OCDE y al G-20 a incluir este tipo de regímenes en la Acción 5 del Plan BEPS para combatir las prácticas tributarias perniciosas teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia. La Acción 5 BEPS solamente permite la existencia de regímenes preferenciales cuando se cumplan dos requisitos: (a) actividad sustancial basada en el nuevo mecanismo del nexu (modified nexus approach) y (b) transparencia de dichos regímenes a través del intercambio automático de información de tax rulings .”<sup>26</sup>

### **III. Restablecimiento de los estándares internacionales.**

---

<sup>25</sup> OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*, ob. cit., pág. 16.

<sup>26</sup> GARCÍA HEREDIA, A.: “La consolidación del patent box como incentivo fiscal para las empresas innovadoras: su transformación a través del criterio de actividad sustancial.”. En *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2020 (versión electrónica), pág. 7.

- **Acción 6: Impedir la utilización abusiva de convenios.**

La acción número 6 versa sobre los convenios existentes entre diferentes países y su uso abusivo, como sería el caso del “treaty shopping” o el “rule shopping” comentados en apartados anteriores. Esto lo consiguen mediante la introducción de cláusulas antiabuso en el Modelo de Convenio de la OCDE, que desarrollaremos con más detalle en otro apartado de este trabajo.

- **Acción 7: Impedir la elusión artificiosa del estatuto de EP.**

La existencia de un establecimiento permanente en un Estado de una entidad no residente es crucial a la hora de determinar si se debe tributar por las operaciones o no. Por tanto, debido a su vital importancia, se ha procedido a modificar dichos criterios para su determinación en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, y evitar así la elusión del impuesto mediante por ejemplo, la sustitución de filiales por meros comisionistas.

- **Acciones 8-10: Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.**

Siguiendo el principio de plena competencia, desarrollado en el artículo 9 del MCOODE, las empresas deben establecer unos precios de transferencia entre vinculadas que se alineen con los que se fijarían entre partes independientes en condiciones comparables. Estas tres acciones en su conjunto pretenden garantizar que los resultados de dichos precios de transferencia estén directamente relacionados con la creación de valor. En concreto, la acción número 8 se centra en la valoración de los intangibles, la número 9 en la atribución contractual de riesgos, y la 10 abarca otras áreas tales como las operaciones intragrupo que carecen de razón de negocio.

#### **IV. Asegurando transparencia y promoviendo certeza y predictibilidad.**

- **Acción 11: Evaluación y seguimiento de BEPS.**

Con esta medida se pretende mejorar el acceso a los datos relevantes así como a la metodología sobre la erosión de bases imponibles. Mediante una serie de indicadores que establecen la existencia de prácticas BEPS (centrados especialmente en el estudio del IS) todos los países integrantes tendrán más facilidad a la hora de localizar estas actividades elusivas y se consigue fomentar así el intercambio de información y la transparencia fiscal.

- **Acción 12: Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.**

La falta de información por parte de las Administraciones sobre las prácticas de planificación fiscal agresiva es un grave problema en los diferentes Estados, por lo que esta acción propone un marco sobre guías en mejores prácticas. No existe un estándar mínimo, por lo que será voluntario establecer un sistema de declaración obligatoria para los países que no cuenten con él, o mejorarlo y profundizarlo para los que ya lo tengan. Esto, en paralelo con la anterior acción, propulsará la mejora en el intercambio de información con o entre las Administraciones y la transparencia.

- **Acción 13: Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.**

De forma relacionada con las acciones 8-10, esta medida establece una revisión de la documentación sobre precios de transferencia así como un modelo de informe país por país con un estándar mínimo. Con esto lo que se consigue es que las empresas multinacionales proporcionen una información extensa a las jurisdicciones en cuanto a los precios de transferencia y sus operaciones a nivel mundial en tres niveles. Tal y como se expone en la Nota Explicativa del Proyecto BEPS, mediante un “archivo maestro”, un “archivo local” y, por último, el ya nombrado informe país por país.<sup>27</sup> A su vez, se pretende facilitar a las empresas esta declaración de información mediante un régimen uniforme de documentación y el intercambio automático de información entre jurisdicciones.

---

<sup>27</sup> OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*, ob. cit.

- **Acción 14: Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.**

La acción número 14 lo que pretende es reforzar el llamado “procedimiento amistoso” desarrollado en el Artículo 25 del MCOUDE, en el que se establece un mecanismo para superar de forma amistosa las controversias que se puedan dar entre países con respecto a los convenios. Los países, debido a la incertidumbre, afirman que la adopción de las medidas en contra de las prácticas BEPS podrían llevar a conflictos o a situaciones de doble imposición involuntaria, problemática que es importante combatir. Por ello: *“Estas medidas se apoyan en un sólido compromiso político en lo concerniente a la resolución eficaz y tempestiva de controversias por remisión al procedimiento amistoso y a los ulteriores avances para responder con rapidez a los conflictos que se planteen.”*<sup>28</sup>

#### **V. De las políticas acordadas a las reglas tributarias: la necesidad de una aplicación rápida de las medidas.**

- **Acción 15: Desarrollar un instrumento multilateral.**

La última de las acciones de este proyecto contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios propone el desarrollo de un instrumento multilateral que contribuya a la implantación de estas medidas. De esta forma se conseguiría la adhesión del plan de una forma más ágil, rápida y eficaz que acudiendo a los acuerdos bilaterales ya existentes. Siguiendo esta recomendación, en junio de 2017 se firmó un Convenio Multilateral contra las prácticas BEPS en el que se adhieren 76 países y jurisdicciones.

Una vez presentados los informes finales sobre todas estas acciones en el 2015, se comenzaría una implantación progresiva en numerosos países, en torno al año 2016. Estas medidas supondrían por un lado trabajo conjunto entre países mediante la herramienta de los convenios como modificaciones o adaptación de las legislaciones internas de cada Estado. Toman gran importancia la elaboración de los informes país por país por parte de las multinacionales y de la modificación inmediata de diversas normativas tales como la

---

<sup>28</sup> OCDE (2015), *Resúmenes: Informes Finales 2015, ob. cit., pág. 49.*

de los precios de transferencia. Para estos últimos años hasta la actualidad se proponía un “Plan de trabajo” cuyo objetivo era alcanzar en este año un acuerdo que garantizase una solución a largo plazo sobre los desafíos fiscales en cuanto a la economía digital.

Por tanto, podemos decir que nos encontramos en una “era post-beps” donde el esfuerzo conjunto de todas las jurisdicciones y también a nivel individual es crucial para la correcta implantación de este proyecto. Es necesario que las jurisdicciones no miren tanto por el beneficio propio propiciando ciertas prácticas abusivas y se adapten a este nuevo entorno donde la lucha conjunta contra el fraude es lo más importante en materia de fiscalidad. El primer informe para la revisión de este Plan BEPS se realizó en el año 2017, ofreciendo buenos resultados sobre su implantación.

En el marco de la jurisdicción española se han implantado importantes cambios en la normativa de acuerdo con estas medidas recomendadas por la OCDE. Una de estas modificaciones afectó a la Ley del IS con la reforma del año 2014, por ejemplo al artículo 21 de dicha normativa donde se intenta reducir el efecto de la doble no imposición limitando la exención en cuanto a determinados instrumentos híbridos, incluido en la acción 2 del Plan. Además, también en cuanto a la LIS, la limitación en la deducibilidad de gastos financieros del artículo 16<sup>29</sup>, la reforma del “patent box” del artículo 23<sup>30</sup> y de la transparencia fiscal internacional del artículo 100. También fue de vital importancia el nuevo artículo 206 bis de la Ley General Tributaria en cuanto a la cláusula general antibuso.

### **2.3.2. La Directiva anti-elusión de la Unión Europea.**

Del mismo modo que actuaron los países del G-20 y de la OCDE, la UE también estableció ciertas medidas para hacer frente a la elusión de impuestos siguiendo los estándares del Plan de Acción BEPS. Aunque hay diversos antecedentes en materia de esta lucha y numerosas medidas, nos centraremos en el Paquete Anti-Elusión Fiscal

---

<sup>29</sup> “1. Los gastos financieros netos serán deducibles con el límite del 30 por ciento del beneficio operativo del ejercicio. (...) En todo caso, serán deducibles gastos financieros netos del período impositivo por importe de 1 millón de euros (...)”.

<sup>30</sup> Modificada por la LGPE en el 2016.



establecido por la Comisión en el año 2016, en concreto en su Directiva anti-elusión<sup>31</sup> y su modificación en el 2017.<sup>32</sup>

El principal objetivo de esta Directiva contra la elusión consistió en abordar las prácticas agresivas o elusivas que utilizan las multinacionales para reducir sus obligaciones fiscales, sobre todo en materia del IS: “En efecto, la citada Directiva se aplica a todos los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades de los Estados Miembros, así como a sus Establecimientos Permanentes (EPs) situados en otro Estado Miembro y a los establecimientos permanentes de terceros estados localizados en un Estado Miembro. Por el contrario, no resulta de aplicación a las entidades transparentes. Asimismo, quedan fuera de su ámbito de aplicación las personas físicas.”<sup>33</sup>

Tal y como se dice en la propia Directiva, se necesita garantizar el pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y que estos no sean trasladados y, para ello, es imprescindible una equidad entre los distintos sistemas fiscales y que se cumplan con los compromisos establecidos por la OCDE. Para ello, se establecen unos mínimos que permitan a los distintos Estados ejercer su potestad protegiéndose de las prácticas abusivas en el mercado interior de la Unión. Estos mínimos serán con carácter general, ya que serán atribuibles a 28 Estados diferentes y cada uno de ellos deberá configurarlos dependiendo de sus circunstancias específicas.

Una de las cláusulas más importantes fue la limitación de la deducibilidad de intereses a través del endeudamiento intragrupo (relacionado con la acción 4 del Plan BEPS), ya que es muy común que se recurra al pago de intereses excesivos para reducir la deuda global de la entidad. Se estableció, con carácter general un máximo de deducibilidad del 30% sobre el EBITDA<sup>34</sup>, con un mínimo de 3.000.000 de euros y otras

---

<sup>31</sup> UNIÓN EUROPEA. Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Diario Oficial de la Unión Europea L 193, 19 de julio de 2016.

<sup>32</sup> UNIÓN EUROPEA. Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. Diario Oficial de la Unión Europea L 144, 7 de junio de 2017.

<sup>33</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: “La aprobación de la Directiva (UE) 2017 / 952, por la que se modifica la Directiva antielusión fiscal, y su proyección sobre los llamados mecanismos híbridos”. En *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 2, 2019 (versión electrónica), pág. 4.

<sup>34</sup> Beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.

especificaciones.<sup>35</sup> Esta normativa fue, aunque similar a la jurisdicción española, más flexible y con un margen mayor de maniobra.

En segundo lugar, tal y como aparece en el Artículo 5 de la Directiva 2016/1164, se establecen unas normas en cuanto a la imposición de salida para evitar situaciones en las que un contribuyente traslada activos o incluso su residencia a efectos fiscales a otra jurisdicción de baja o nula tributación. Por ello, se permite a los Estados someter a gravamen las plusvalías latentes que ya se hayan generado en el Estado de origen antes del traslado en determinadas circunstancias. A efectos de calcular dicho importe se tomará el valor de mercado y se podrá facilitar su pago mediante el aplazamiento.

Del mismo modo, se introdujo una cláusula antiabuso para los casos de PF agresiva que no se corresponden con ninguno de los casos detallados pero que se tratan de mecanismos falseados. Esto permitiría a las autoridades gravar las operaciones en función de la sustancia real o de si existe motivo económico válido. Esta medida en concreto será analizada más detalladamente en apartados posteriores.

Además, se describen normas también acerca de las Sociedades Extranjeras Controladas (SEC, o CFC en inglés) y su estrategia de trasladar aquellos intangibles como la propiedad intelectual a países de baja o nula tributación pagando después las filiales por esos derechos mediante royalties y disminuyendo así la factura fiscal allí dónde la tributación es más alta. Estas normas permiten por tanto, reasignar esas rentas desde la sociedad controlada extranjera hacia la sociedad matriz, sometida normalmente a una tributación más alta.

En cuanto a las entidades o instrumentos llamados “híbridos” ya sabemos que se caracterizan por su doble no imposición o su doble deducción debido a las incongruencias existentes entre jurisdicciones. Esta Directiva lo que pretende es acabar con estas asimetrías híbridas en cuanto al problema de su calificación jurídica y establece en la normativa que el Estado de destino deberá tener en cuenta la figura legal del país donde se realice el pago. Tal y como se establece en el Artículo 9 de la Directiva que estamos analizando: *“1. Cuando una asimetría híbrida dé lugar a una doble deducción, la*

---

<sup>35</sup> Véase Artículo 4 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo del 12 de julio de 2016.

*deducción solo se concederá en el Estado miembro en el que se haya originado el pago correspondiente. 2. Cuando una asimetría híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión, el Estado miembro del contribuyente denegará la deducción del pago correspondiente.”*

Por último, cabe comentar la existencia de una propuesta que finalmente quedó fuera de regulación en esta Directiva llamada “Cláusula de inversión” o “Switch over rule”, mediante la cual se permitía a los diferentes sistemas fiscales negar la exención de determinados ingresos provenientes de Estados terceros y que no hubiesen sido gravados en origen o lo hubiese sido a un tipo bajo. Se pretendía cambiar el método de exención por el método de imputación, pero por falta de consenso entre los países, quedó eliminada del paquete definitivo.

No obstante todo lo comentado anteriormente sobre la Directiva 2016/1164, en el año siguiente se procede a la aprobación de una nueva que incluiría ciertos aspectos sobre las asimetrías híbridas que no se habrían contemplado. La nueva Directiva 2017/952 del Consejo de 29 de mayo de 2017, modificaría la anterior en cuanto a que incluirá normativa sobre las asimetrías híbridas no solo a nivel de los miembros de la Unión sino también a los países terceros. Además, se abarcan otras cuestiones no contempladas como estas asimetrías en establecimientos permanentes híbridos, las transferencias híbridas, las asimetrías importadas y las asimetrías de sociedades con doble residencia.

“En este sentido la nueva Directiva extiende su ámbito de aplicación a las relaciones de Estados miembros con terceros países y a otras categorías de asimetrías híbridas que no aluden sólo a pagos o a entidades híbridas, sino también a asimetrías importadas, transferencias híbridas, Establecimientos Permanentes y doble residencia fiscal. Se contempla así cualquier eventual situación de desimposición producida por la falta de coordinación de dos o más sistemas tributarios susceptibles de generar un tratamiento fiscal asimétrico.”<sup>36</sup>

---

<sup>36</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: “La aprobación de la Directiva (UE) 2017 / 952, por la que se modifica la Directiva antielusión fiscal, y su proyección sobre los llamados mecanismos híbridos”. Ob. cit., pág. 18.

### **3. Las normas generales antiabuso como herramienta contra la planificación fiscal agresiva.**

#### **3.1. Los CDI y el test del propósito principal (PPT): la acción 6 del Plan BEPS y la incorporación del PPT al Modelo de Convenio y a la Convención Multilateral.**

Es bien sabido que el abuso de convenio y, en especial, el ya conocido “treaty shopping” es una de las mayores preocupaciones en el ámbito de la fiscalidad internacional. Mediante estas estrategias abusivas en las que una sociedad no residente se beneficia de un CDI inapropiadamente, por ejemplo, creando “sociedades pantalla”, lo que se consigue es privar a los Estados de la recaudación correspondiente de impuestos. Es por esta razón por la que dichos Estados deben perseguir el mismo objetivo: impedir la utilización de estas prácticas abusivas mediante un nivel mínimo de protección.<sup>37</sup>

Como ya se ha comentado en apartados anteriores, la acción número 6 del Plan BEPS se centra en los convenios internacionales y su utilización para eliminar las prácticas abusivas, es decir, para garantizar una correcta aplicación de estos. En especial, lo que se pretende es impedir que los contribuyentes sean beneficiados de las propiedades de un convenio de forma inapropiada y de aclarar que estos convenios no están destinados a facilitar una doble no imposición, además de crear una coherencia entre la tributación y las actividades económicas reales.<sup>38</sup> Para ello, se procede a la incorporación de una norma general antiabuso que sea aplicable a todos los Estados para evitar así, por una parte, limitar esas situaciones donde se pretende buscar un mero beneficio fiscal inapropiado y, por otra, continuar la lucha contra la doble no imposición.

En particular, se establece en el Informe Final del Plan de 2015 (que sustituye la versión preliminar del mismo) un estándar mínimo, en virtud del cual los Estados deberán incluir en sus convenios “una declaración expresa que manifieste su intención común de

---

<sup>37</sup> OCDE (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>, págs. 9-10.

<sup>38</sup> <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/posteventos/Presentaci%C3%B3n%20BEPS.pdf>. Consultado el 05 de mayo de 2020.

*eliminar la doble imposición sin que ello conlleve la creación de oportunidades para la no imposición o la imposición reducida a través de la elusión, la evasión fiscal o las estrategias treaty shopping.*”<sup>39</sup>

Este Informe Final sobre la Acción 6 está claramente diferenciado en tres apartados: (i) Apartado A: Cláusulas convencionales y/o internas para impedir la concesión de los beneficios del convenio en circunstancias inapropiadas, (ii) Apartado B: Aclaración de que los convenios tributarios no están concebidos para provocar doble no imposición y (iii) Apartado C: Consideraciones de política fiscal que, en general, los países deberían tener en cuenta antes de suscribir un convenio con otro país.

Sin embargo, en este trabajo, debido a la complejidad y extensión del tema, hemos decidido centrarnos en una de las cuestiones más específicas: la incorporación del Test del Propósito Principal (PPT, siglas en inglés) al MCOCDE y a la Convención Multilateral. Es en el Apartado A del Informe Final de dicha acción donde aparece este término, concretamente en la recomendación del seguimiento de un proceso de tres fases para combatir las prácticas de “treaty shopping”

La acción número 6 del Plan pretende la inclusión de esta cláusula en el párrafo 7 del artículo 29 del Modelo de Convenio sobre la Limitación de Beneficios del Modelo de Convenio. Se trata de una norma antiabuso más general, complementaria a la cláusula sobre la limitación de los beneficios (LOB, siglas en inglés)<sup>40</sup>, que indicará que no serán atribuibles los beneficios de un convenio cuando el propósito principal de la operación sea una mera obtención de dichos beneficios. *“Las disposiciones del apartado 7 tienen como efecto la denegación de un beneficio previsto en el convenio cuando uno de los propósitos principales de un acuerdo u operación sea la obtención de dicho beneficio. Cuando éste sea el caso, el último inciso del apartado permite a la persona a la que se deniega el beneficio la posibilidad de demostrar que la obtención del beneficio en esas*

---

<sup>39</sup> OCDE (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, Ob. Cit., pág. 10.

<sup>40</sup> Esta cláusula establece que no será suficiente la condición de ser residente en alguno de los Estados contratantes para beneficiarse de algún convenio, sino que además deberá cumplir otros requisitos específicos para que sea considerado como “persona calificada”, basados, entre otros, en la personalidad jurídica, actividad o motivo económico.

*circunstancias sería conforme con el objeto y la finalidad de las disposiciones pertinentes de este Convenio.*”<sup>41</sup>.

El PPT se basa en dos elementos, uno subjetivo que estaría directamente relacionado con el propósito del negocio o la transacción (si tal propósito fuera una mera obtención de una ventaja fiscal), y otro elemento objetivo que determinaría si el beneficio que se pretende obtener es conforme a la finalidad de la norma.

*“7. No obstante las restantes disposiciones de este Convenio, no se concederá un beneficio en virtud de este Convenio respecto de un elemento de renta o patrimonio si resulta razonable concluir, a la vista de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de ese beneficio era uno de los propósitos principales de cualquier acuerdo u operación que tuviera como resultado, directa o indirectamente, la obtención de ese beneficio, a menos que se determine que la concesión de dicho beneficio en tales circunstancias sería conforme con el objeto y finalidad de las disposiciones en cuestión del presente Convenio.*”<sup>42</sup>

Podemos ver que dicha cláusula posee carácter general, es subjetiva y bastante amplia, por lo que será conveniente estudiar cada caso en concreto de la forma más objetiva posible y basándose en las circunstancias relevantes. Sin embargo, no será de inclusión obligatoria, pues el objetivo es que cada uno de los Estados sea capaz de combatir la elusión de impuestos y el fraude fiscal, entre otros. Por tanto, lo importante será el establecimiento de un estándar mínimo que asegure que los CDI no dan ocasión a una doble imposición o una doble no imposición. Para ello, se puede optar por varias alternativas que permitan a todos los países adaptarse a sus condiciones o su propia normativa interna. A primera vista la más recomendable parece la adopción conjunta de la cláusula anterior del PPT junto con la cláusula LOB sobre la limitación de los beneficios, pero como ya hemos dicho, habrá que considerar la situación específica de

---

<sup>41</sup> OCDE (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, Ob. Cit., pág. 58.

<sup>42</sup> *Ibidem*.

cada país. Por lo tanto, no sería menos adecuada la adopción única de la PPT en el CDI o de la LOB pudiendo incluso combinarla con otra serie de mecanismos no contemplados.<sup>43</sup>

Además, el Convenio Multilateral resultante de la acción 15 del Plan BEPS, permitirá una adopción eficaz de dichas cláusulas y estándar mínimo contra el abuso de convenios (artículo 7 del citado Convenio), presentando el PPT como norma por defecto, siendo la cláusula escogida por la mayoría de los países<sup>44</sup>, entre ellos España.

La introducción de esta cláusula general antiabuso basada en el PPT ha traído consigo una variedad de opiniones sobre su aplicación y efectividad. Esto es debido, en primer lugar, a su característica subjetiva. Esta característica puede provocar que dos operaciones, negocios o transacciones objetivamente iguales, puedan recibir tratamientos fiscales diferentes aun presentando la misma capacidad económica, si las Administraciones fuesen capaces de concluir que entre los propósitos principales se encuentra la obtención de beneficios fiscales solamente en una de ellas. Además, como bien podemos leer en el propio informe de la Acción 6 citado anteriormente, no es necesario que el objetivo principal sea la búsqueda de un ahorro fiscal, sino que basta con que se encuentre entre uno de los propósitos principales de la operación: “...*la obtención de ese beneficio era uno de los propósitos principales...*”. Es decir, si dicha operación o transacción tiene entre sus propósitos principales ese ahorro fiscal, aunque tenga también otros relevantes (por ejemplo, económicos), podría ser calificada a primera vista como abusiva.<sup>45</sup>

No obstante, en el Comentario 13 del Informe Final de la acción dice que: “*No se considerará que un propósito es principal si es posible concluir, teniendo en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio ni fue uno de los motivos fundamentales ni serviría para justificar la operación o el acuerdo que ha*

---

<sup>43</sup> MENDOZA LÓPEZ, D.T. Y VALDEZ AGUIRRE, F.: “El nuevo MC OCDE para la lucha contra la Evasión Fiscal Internacional”. Ob. Cit., pág. 9

<sup>44</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: “El convenio multilateral derivado de BEPS y su desarrollo: análisis de su estructura, contenido y efectos.” En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 10, 2019 (versión electrónica), págs. 18-20.

<sup>45</sup> DELGADO PACHECO, A: “Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la acción 6 del Plan BEPS”. En *Documentos, IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario 3ª Parte* (versión electrónica), núm. 15, 2016, pág. 55.

*dado lugar, por sí solo/a o en conjunción con otros/as, al beneficio. En particular, cuando un acuerdo esté indisolublemente ligado a una actividad comercial central, y su forma no haya sido concebida teniendo en mente la obtención de un beneficio”<sup>46</sup>, además de incluir ejemplos para su aclaración. Podríamos decir que si una ventaja fiscal aparece unida a un motivo económico válido en una operación o negocio jurídico, ésta no debería ser considerada como un propósito principal.<sup>47</sup> Esto es lo que hace que la norma cree inseguridad jurídica entre los contribuyentes, ya que se ha establecido una cláusula bastante estricta para después rebajarla mediante los comentarios.*

Como puede observarse, existen dificultades para diferenciar entre propósito principal y uno de los propósitos principales, ya que normalmente en una operación de negocio siempre suelen aparecer conjuntamente motivos económicos y fiscales, sin tener que considerarse abusiva. Por tanto, no cabría negar los beneficios de un convenio cuando realmente existan motivos económicos válidos o actividad económica sustancial. Es decir, no hay que olvidar que la intención de los CDI es facilitar y fomentar la inversión internacional o transfronteriza, por lo que habrá que tener en cuenta todas las circunstancias específicas de cada caso y no admitir que el hecho de que se obtenga un beneficio fiscal mediante esa inversión o transacción lleva consigo una utilización abusiva del convenio y con ello la aplicación de la cláusula PPT.

Por tanto, y para facilitar la puesta en marcha de esta cláusula en caso de desacuerdo entre la autoridad pertinente y el contribuyente en cuestión, el Informe Final añade también que se podrá acudir al procedimiento de acuerdo amistoso establecido en la Acción 14 del mismo Plan que ya vimos en apartados anteriores, siempre que se cumplan los requisitos establecidos.

En el caso de considerarse una práctica como abusiva de un CDI, la consecuencia jurídica no es más que la no aplicación del beneficio de dicho convenio, en lugar de aplicarlo de acuerdo con la operación o negocio que realmente se ha llevado a cabo. Es

---

<sup>46</sup> OCDE (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, Ob. Cit., pág. 61.

<sup>47</sup> DELGADO PACHECO, A: “Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la acción 6 del Plan BEPS”. Ob. Cit., pág. 56.



decir, según DELGADO PACHECO: “La norma general antielusión de la Acción 6 del Plan BEPS no acude a la técnica de reestablecer la situación que hubiera surgido de no mediar la transacción cuestionada ni a calificar ésta de acuerdo con su verdadera naturaleza, en su caso, económica. Aparentemente, la norma sanciona la elusión con la no aplicación del CDI, aunque, eso sí, el CDI no se aplicará en relación con la renta o el elemento patrimonial conectados con esa transacción sin que afecte subjetivamente al contribuyente en relación con otras transacciones o rentas.”<sup>48</sup> Sin embargo, en los comentarios, concretamente en el apartado 16, se esclarece que será decisión de ciertos Estados la aplicación de una solución más adecuada.

Este tipo de prácticas abusivas, sobre todo el “treaty shopping” son muy comunes y se debe seguir progresando para combatirlas, estableciendo normativas más específicas. A modo de ejemplo, veamos el siguiente fragmento de la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2019: “...*El establecimiento de sociedades holdings intermedias es muy habitual en la organización de los grupos multinacionales y, por tanto, la aclaración de cuándo una sociedad holding intermedia desempeña correctamente sus funciones y no constituye un instrumento inadecuado de elusión tributaria afectaría a un gran número de situaciones. Esta aclaración es relevante no sólo para la interpretación del artículo 24 de la LGT 1963 en su aplicación a este tipo de operaciones " sino también para la interpretación del artículo 15 de la LGT/2003 , la propia norma antiabuso del artículo 15.1.h) de la vigente LIS (RCL 2014, 1581y RCL 2015, 341) , así como otras normas antiabuso del ordenamiento (por ejemplo, el principal purpose test que se incluirá en todos los convenios para evitar la doble imposición firmados por España tras la entrada en vigor del Instrumento Multilateral) en su aplicación a esta realidad concreta que son las sociedades holdings... ”.*<sup>49</sup>

Por último, cabe decir que existe una gran similitud entre la norma PPT y el artículo 15 de LGT española<sup>50</sup> referente al conflicto en la aplicación de la norma, ya que se ampara en un estudio objetivo del caso en concreto y no simplemente en la

---

<sup>48</sup> DELGADO PACHECO, A: “Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la acción 6 del Plan BEPS”. Ob. Cit., pág. 57.

<sup>49</sup> Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) del 14 de marzo de 2019, (Aranzadi JUR 2019/91996).

<sup>50</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

conurrencia de diversos hechos objetivos (cosa que sí hace la cláusula LOB). No obstante, y en cualquier caso, la existencia de estas cláusulas antiabuso permiten la introducción de estas y su aplicación efectiva en los convenios suscritos por España.

### **3.2. La norma general antiabuso de la Directiva anti-elusión.**

Como ya comentamos anteriormente, a nivel europeo también se implantaron diversas medidas dentro del Paquete Anti-Elusión Fiscal elaborado por la Comisión en 2016. Entre muchas otras, la relevante Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, modificada posteriormente por la Directiva (UE) 2017/952.

Del mismo modo que internacionalmente, a nivel de la Unión también se incluye dentro de la citada Directiva una cláusula general antibuso<sup>51</sup>. No obstante, no es algo nuevo, ya que es similar a otras que ya se venían incluyendo anteriormente, como por ejemplo en la Recomendación 2012/772/UE de la Comisión Europea sobre planificación fiscal agresiva, dónde ya se aconsejaba a los Estados adoptar una norma general contra el fraude: *“A fin de contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva que quedan fuera del ámbito de aplicación de sus normas específicas contra la evasión fiscal, los Estados miembros deberían adoptar una norma general de lucha contra el fraude, adaptada a situaciones nacionales y transfronterizas limitadas a la Unión, así como a situaciones que afecten a terceros países.”* Más tarde, en 2015, en concreto en la Directiva (UE) 2015/121, se propone la no aplicación de los beneficios en caso de que el principal propósito o uno de ellos sea la mera obtención de una ventaja fiscal mediante una cláusula antiabuso. Tal y como dice Martín López: *“Esta norma pretende prevenir el abuso de la Directiva matriz-filial, al contemplar la inaplicación de los beneficios de la Directiva a aquellas estructuras, sin razones comerciales válidas, cuyo propósito principal sea la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúe su objeto o finalidad.”*<sup>52</sup>

---

<sup>51</sup> Artículo 6 de la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo.

<sup>52</sup> MARTÍN LÓPEZ, J: “La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa estatal... ¿y foral?” En VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio (dir.): *Fiscalidad Internacional desde la perspectiva del País Vasco*, 1ª ed., Instituto Vasco de Administración Pública, 2016, págs. 208-232.

Pero eso no es todo, ya en el año 2006, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE), había señalado en la conocida sentencia sobre el caso Cadbury Schweppes, lo siguiente: “..para que una restricción a la libertad de establecimiento pueda estar justificada por motivos de lucha contra prácticas abusivas, el objetivo específico de tal restricción debe ser oponerse a comportamientos consistentes en crear montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, con el objetivo de eludir el impuesto normalmente adeudado sobre los beneficios generados por actividades llevadas a cabo en el territorio nacional.”<sup>53</sup>

Esta norma general antiabuso, la llamada cláusula GAAR<sup>54</sup>, se aplicará en los casos que exista indicio de alguna ingeniería fiscal artificial pero no se trate de ninguna de las prácticas contempladas en otras cláusulas más específicas previstas en la misma Directiva. Es decir, se trata de intentar completar las lagunas que puedan quedar latentes para combatir la elusión fiscal. Tal y como dice Calvo Vérguez: “Piénsese que los sistemas de planificación fiscal de las empresas pueden ser muy complejos y la legislación tributaria no suele evolucionar con rapidez suficiente para incluir todas las protecciones necesarias. Por tanto, una norma general contra las prácticas abusivas permite a las autoridades tributarias arrebatar a los contribuyentes el beneficio de los métodos fiscales abusivos.”<sup>55</sup> O bien, como se señala en las consideraciones de la propia Directiva: “Las normas generales contra las prácticas abusivas se incluyen en los sistemas impositivos para hacer frente a las prácticas fiscales de este tipo que todavía no se hayan abordado a través de disposiciones específicas. Así pues, dichas normas generales tienen como función colmar las lagunas existentes y no deben afectar a la aplicabilidad de las normas específicas de lucha contra el fraude.”<sup>56</sup>

La citada cláusula está dispuesta en el Artículo 6 de la Directiva y no pretende otra cosa que privar a los contribuyentes de los beneficios cuando una operación, transacción o negocio se ha llevado a cabo siendo el propósito principal o simplemente

---

<sup>53</sup> Sentencia del TJCE (Gran Sala) del 12 de septiembre de 2006, (Aranzadi, TJCE 2006/243). Caso Cadbury Schweppes Overseas Ltd y otros contra Commissioners of Inland Revenue.

<sup>54</sup> Cláusula General Antiabuso (General Anti-Avoidance Rule, siglas en inglés).

<sup>55</sup> CALVO VÉRGEZ, J.: “La aprobación de la Directiva (UE) 2017 / 952, por la que se modifica la Directiva antielusión fiscal, y su proyección sobre los llamados mecanismos híbridos”. Ob. cit., pág. 7.

<sup>56</sup> UNIÓN EUROPEA. Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016. Ob. Cit., pág. 4.

uno de los propósitos principales la obtención de una ventaja o un ahorro fiscal, sin tener en cuenta la finalidad de la norma. Por ello, podemos ver como esta norma o cláusula ha evolucionado a lo largo del tiempo, pasando de ser necesario que el objetivo o propósito principal sea la elusión de impuestos o la obtención de una ventaja fiscal a ser suficiente con que uno de esos propósitos lo sean.<sup>57</sup>

No obstante, esta cláusula no será de aplicación en aquellas operaciones, transacciones o negocios jurídicos que sí respondan a un motivo económico válido y reflejen la realidad económica, permitiendo a los contribuyentes llevar a cabo una planificación fiscal que le sea más ventajosa. Pero... ¿Cuándo nos encontramos ante un mecanismo falseado? En el Artículo 6 de la Directiva se dice lo siguiente: *“A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.”*. Por tanto, volvemos de nuevo al principio: *“A la hora de evaluar si debe considerarse que un mecanismo está falseado, podría permitirse a los Estados miembros considerar todos los motivos económicos válidos, incluidas las actividades financieras.”*<sup>58</sup>. Está claro que lo que se debe estudiar son los casos particulares basándose en elementos objetivos para determinar cuáles son los propósitos principales de cada operación y que no resulten contrarios al objeto de la Directiva. Por tanto, en estos casos de abuso, las autoridades tributarias deberán comprobar la realidad económica y, como consecuencia jurídica, se exigirá el pago del impuesto que correspondería si no se hubiese acudido a mecanismos artificiales.

Sin duda alguna, existe una clara similitud de esta cláusula con la ya estudiada anteriormente que se proponía en la Acción 6 del Plan BEPS, aunque el ámbito de aplicación difiera, ya que la PPT está vinculada a los CDI mientras que la GAAR lo está para las normativas internas. Está claro que una norma general uniforme a todos los países de la Unión resulta necesaria para que se difiera lo menos posible en los resultados de aplicación de las normas en situacionales nacionales y transfronterizas. Sin embargo, no nos olvidemos que esta Directiva establece unos estándares mínimos, lo que permite a los

---

<sup>57</sup> FUNDACIÓN DE IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD: Documento “DIRECTIVA ATAD (“Anti Tax Avoidance Directive”). Especial referencia a la medida relativa a la imposición de salida (“exit tax”) y a la norma general contra las prácticas abusivas.” (versión electrónica), págs. 18-19.

<sup>58</sup> UNIÓN EUROPEA. Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016. Ob. Cit., pág. 4.

diferentes países adaptar la normativa a sus respectivas circunstancias e incluso aplicarlas de una forma más estricta o exigente, siempre y cuando respeten las libertades fundamentales del contribuyente.

Es bien sabido que en algunos Estados ya se recogía esta norma antes de la implantación de esta cláusula, bien incorporada en las leyes internas o bien bajo su jurisprudencia. En el caso de España, como ya comentamos en el apartado anterior, se aprecia una gran alineación entre estas normas generales antiabuso y el artículo 15 de nuestra LGT sobre el conflicto de aplicación de la norma.

#### **4. Conclusiones.**

Cuando decidí escoger el tema de la planificación fiscal agresiva para mi TFM no podía ni hacerme una idea de la complejidad de este, pero bien es cierto que es una cuestión sumamente importante a nivel mundial y que lleva preocupando a las autoridades desde hace mucho tiempo. El profundo estudio sobre el tema me ha permitido descubrir un nuevo paradigma dentro del mundo de la fiscalidad que era prácticamente desconocido para mí, darme cuenta de la cantidad de estrategias que llevan a cabo las empresas con tal de reducir su tributación y, por tanto, de la necesidad de las autoridades de combatir ese fenómeno.

Está claro que tanto las empresas como las personas físicas han llevado a cabo desde siempre estrategias para disminuir su factura fiscal, pero es a partir de la internacionalización y el movimiento de capitales en un mercado global cuando esta planificación se ha intensificado generando mayor preocupación y dificultando su control. Esta preocupación se debe a que hay gran cantidad de empresas multinacionales (por no decir la mayoría) que no se basan en una economía de opción para conseguir esa optimización, sino que aprovechan lagunas o vacíos legales para ir más allá y acabar realizando prácticas abusivas. Prácticas como el “doble irlandés”, el “sándwich holandés” o el “treaty shopping”, entre otras, que lo que consiguen es que no exista una alineación entre el lugar de generación de valor y el de tributación. Prácticas que se basan en estructuras artificiosas o negocios que normalmente no responden a un motivo económico válido ni a una actividad real y que es necesario luchar contra ellas.

Por tanto, a pesar de que los Estados cuentan cada uno con su normativa fiscal, se hace imprescindible una coordinación fiscal a nivel supranacional que haga más rápida y eficaz la localización de estos fenómenos. Sin embargo, esto no es tarea fácil. Bien es cierto que gran parte de los países son conscientes de este desajuste y de esta necesidad, pero, aun así, sigue existiendo una actitud contradictoria. Por un lado permanece la intención de mejorar y esta concienciación en la aplicación de una fiscalidad común a nivel internacional que permita una contribución equitativa, pero, por otro lado, no desaparece el interés propio e interno de cada Estado de propiciar beneficios fiscales para atraer el establecimiento de empresas. Tal es ese interés, que incluso se llega a negociar con estas empresas para atraerlas a cambio de beneficios fiscales, lo que permite darse cuenta de que son los propios países los que han propiciado tal competencia fiscal perjudicial debido al afán recaudatorio de cada uno de ellos. Aun así, es tal la preocupación sobre esta PF agresiva que se han llevado a cabo numerosas medidas para combatirla.

A pesar de que está a la vista la dificultad de combatir este problema y el establecimiento de medidas tan amplias que abarquen todos estos comportamientos, tanto la UE a nivel europeo, como la OCDE con el G-20 a nivel internacional, han llevado a cabo medidas relevantes que han supuesto un cambio en la fiscalidad internacional, tal y como hemos visto a lo largo del trabajo. Por un lado se han establecido medidas más específicas para acabar con prácticas concretas y por otro, normas más generales en contra del abuso para temas que no se hayan contemplado en las otras. Sin embargo, aunque todo apunta a una lucha global, todavía son muchos los Estados que siguen sin implantar normas adecuadas.

El Plan de Acción BEPS que, como ya vimos, consta de 15 acciones, muestra la voluntad común de luchar contra la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios y, con ello, supone una de las renovaciones más importantes de la fiscalidad internacional. Entre otros, los objetivos de este Plan son frenar el fraude fiscal, prevenir ciertas conductas abusivas y promover el cumplimiento en cuanto a los tributos. Toma gran importancia, y por eso fue objeto de mi estudio, la aplicación de la cláusula general antiabuso mediante el Test de Propósito Principal, por el que se deberá considerar falseado cualquier mecanismo que tenga como uno de los propósitos principales la mera obtención de una ventaja fiscal. Sin embargo, en mi opinión, no todo comportamiento por

parte del contribuyente que suponga una disminución de la carga fiscal debería ser reputado como abusivo o fraudulento, ya que las empresas también tienen derecho a planificar y optimizar su tributación (tal y como hacen con otros aspectos relevantes de la actividad empresarial), siempre y cuando no se realice en contra del espíritu de la Ley o sin la existencia de un motivo económico válido.

A nivel europeo, y por parte de la Comisión, también aparecen poco después medidas similares a las anteriores, siguiendo los estándares de la OCDE y que permitirán esta coordinación fiscal dentro del mercado interior de la Unión. Se pretende evitar con ello el traslado de los beneficios y la protección de los Estados contra estas prácticas abusivas mediante cláusulas más específicas en cuanto a la deducibilidad de intereses, los mecanismos híbridos o las imposiciones de salida, entre otras, y una cláusula general antiabuso muy similar a la establecida en la Acción 6 del Plan BEPS.

Está claro que la implantación de todas estas medidas debe llevarse a cabo de una forma homogénea y simultánea por parte de todos o la mayor parte de los Estados para mejorar así su eficacia y lograr una coherencia transnacional en el ámbito de la fiscalidad. No obstante, sigue latente la actitud de los Estados para mantener una ventaja competitiva. Es algo comprensible, pero ello debería realizarse de una forma transparente y sin llevar a una “competencia fiscal perniciosa” que beneficie a uno y perjudique a muchos. Hasta que llegue ese momento en el que todos los Estados tengan la intención de acabar con la PF agresiva y se consiga una posición tributaria unitaria, las medidas adoptadas seguirán siendo insuficientes.

Hemos podido comprobar que se trata de un tema muy complejo contra el que se lleva años luchando. Si bien es cierto que se han logrado muchos avances, tanto a nivel de la Unión como a nivel mundial, se debería seguir luchando y aprobando nuevas propuestas en contra de la elusión fiscal, ya que parece que esta “ingeniería fiscal”, debido a la variedad de mecanismos, siempre irá un paso por delante que la reacción legal de los Estados. Queda todavía un camino muy largo por recorrer y está en nuestras manos que se llegue a buen cauce, tanto a nivel individual como a nivel de cooperación con otros países.

## 5. Bibliografía.

### 5.1. Obras doctrinales.

CALVO VÉRGEZ, J.:

- “El convenio multilateral derivado de BEPS y su desarrollo: análisis de su estructura, contenido y efectos.” En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 10, 2019 (versión electrónica).
- “La aprobación de la Directiva (UE) 2017 / 952, por la que se modifica la Directiva antielusión fiscal, y su proyección sobre los llamados mecanismos híbridos”. En *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 2, 2019 (versión electrónica).

COMISIÓN EUROPEA: “Una fiscalidad equitativa: la Comisión presenta nuevas medidas contra la elusión del impuesto sobre sociedades”. Comunicado de prensa 28 de enero de 2016 Bruselas, [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP\\_16\\_159](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_16_159).

DELGADO PACHECO, A: “Algunas consideraciones sobre la norma general antielusión propuesta en la acción 6 del Plan BEPS”. En *Documentos, IV Encuentro de Derecho Financiero y Tributario 3ª Parte* (versión electrónica), núm. 15, 2016.

FERNÁNDEZ AMOR, J. A.: “Fundamentos de un principio universal de Justicia Tributaria”. En *Quincena fiscal*, núm. 3, 2016 (versión electrónica).

FUNDACIÓN DE IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD: Documento “DIRECTIVA ATAD (“Anti Tax Avoidance Directive”). Especial referencia a la medida relativa a la imposición de salida (“exit tax”) y a la norma general contra las prácticas abusivas.” (versión electrónica).

GARCÍA HEREDIA, A.: “La consolidación del patent box como incentivo fiscal para las empresas innovadoras: su transformación a través del criterio de actividad sustancial.”. En *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2020 (versión electrónica).

GARCÍA NOVOA, C.:



- “La posibilidad de imponer sanciones en los supuestos de fraude y abuso de la norma tributaria: el criticable contenido del art. 15.3 del Anteproyecto de Ley General Tributaria”. En *Quincena fiscal*, núm. 8, 2003 (versión electrónica).

- “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos: reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo”. En *Revista española de derecho financiero*, núm. 183, 2019 (versión electrónica).

LAMPREAVE, P.: “La competencia fiscal entre los Estados”. En *Revista Aranzadi Unión Europea*, núm. 4, 2009 (versión electrónica).

LÓPEZ PEREZ, M. J.: “La política fiscal en tiempos de crisis: cambios introducidos en el Impuesto sobre Sociedades en España, Alemania e Irlanda tras la gran recesión de 2008-2009”. En *Revista Quincenal Fiscal*, núm. 13, 2019 (versión electrónica).

MARTÍN LÓPEZ, J.: “La acción internacional y europea contra la planificación fiscal agresiva: incidencia en la normativa estatal... ¿y foral?” En VV.AA., MERINO JARA, Isaac (dir.) y UGARTEMENDÍA ECEIZABARRENA, Juan Ignacio (dir.): *Fiscalidad Internacional desde la perspectiva del País Vasco*, 1ª ed., Instituto Vasco de Administración Pública, 2016.

MENDOZA LÓPEZ, D.T. Y VALDEZ AGUIRRE, F.: “El nuevo MC OCDE para la lucha contra la Evasión Fiscal Internacional”. En *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales*, núm. 12, 2019 (versión electrónica).

OCDE (2015), *Resúmenes: Informes Finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf>, pág. 6.

OCDE (2016), *Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales, Acción 6 – Informe final 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257085-es>.

OCDE (2016), *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015*, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios, Éditions OCDE, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264263567-es>.

PISTONE, P.: “La planificación fiscal agresiva y las categorías conceptuales del derecho tributario global”. En *Revista española de derecho financiero*, núm. 170, 2016 (versión electrónica).

VILLASMIL MOLERO, M.: “La planificación tributaria: Herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial”. En *Dictamen Libre*, núm. 20, 2017 (versión electrónica).

## **5.2. Webgrafía.**

[https://www.eldiario.es/economia/Google-irlandes-sandwich-holandes-impuestos\\_0\\_980602093.html](https://www.eldiario.es/economia/Google-irlandes-sandwich-holandes-impuestos_0_980602093.html). Consultado el 04 de abril de 2020.

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/co/Documents/tax/posteventos/Presentaci%C3%B3n%20BEPS.pdf>. Consultado el 05 de mayo de 2020.

## **I. ANEXO NORMATIVO.**

### **- Normativa interna.**

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

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

### **- Normativa comunitaria.**

COMISIÓN EUROPEA. Recomendación (UE) 2012/772 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva. Diario Oficial de la Unión Europea L 338, 12 de diciembre de 2012.

UNIÓN EUROPEA. Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior. Diario Oficial de la Unión Europea L 193, 19 de julio de 2016.

UNIÓN EUROPEA. Directiva (UE) 2017/952 del Consejo, de 29 de mayo de 2017, por la que se modifica la Directiva (UE) 2016/1164 en lo que se refiere a las asimetrías híbridas con terceros países. Diario Oficial de la Unión Europea L 144, 7 de junio de 2017.

## **II. ANEXO JURISPRUDENCIAL.**

### **- Jurisprudencia interna.**

Sentencia del TS núm. 1336/2002 (Sala de lo Penal) del 15 de julio de 2002, (Aranzadi, RJ 2002/8709).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) del 26 de enero de 2004, (Aranzadi, RJ 2005/3837).

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) del 20 de septiembre de 2012, (Aranzadi RJ 2012/10189), Fundamento de Derecho Sexto.

Sentencia del TS (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) del 14 de marzo de 2019, (Aranzadi JUR 2019/91996).

Sentencia del TS de la Comunidad Valenciana (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 3ª) del 27 de abril de 2017 (Aranzadi, JUR 2017/204741). Fundamento de Derecho Segundo.

Sentencia del TSJ de Galicia (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª) del 27 de enero de 2011, (Aranzadi, JUR 2011/117343). Fundamento Jurídico Primero.

Sentencia de la AN (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) del 12 de febrero de 2020, (Aranzadi, JT 2020/115).

- **Jurisprudencia comunitaria.**

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) del 31 de mayo de 2018, (Aranzadi, JUR 2018/152927). Caso Hornbach-Baumarkt AG contra Finanzamt Landau.

Sentencia del TJCE (Gran Sala) del 12 de septiembre de 2006, (Aranzadi, TJCE 2006/243). Caso Cadbury Schweppes Overseas Ltd y otros contra Commissioners of Inland Revenue.

