



FACULTAD DE DERECHO

LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA DE LAS MULTINACIONALES EUROPEAS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Descripción del problema y análisis crítico a la luz de
las últimas medidas de los organismos europeos

Autor: Alejandra Abal Caamaño
Director: María Pilar Navau Martínez-Val

Madrid
Abril 2014

Alejandra
Abal
Caamaño



**LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA DE LAS MULTINACIONALES EUROPEAS EN
EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA Y ANÁLISIS CRÍTICO A LA LUZ
DE LAS ÚLTIMAS MEDIDAS DE LOS ORGANISMOS EUROPEOS**

Resumen

La planificación fiscal agresiva es uno de los problemas que más preocupa actualmente a los organismos internacionales. En el ámbito de la Unión Europea, este fenómeno está teniendo una repercusión especialmente relevante, y por ello los organismos comunitarios están llevando a cabo múltiples iniciativas con el fin de atajar este problema. No obstante, todavía queda mucho camino para alcanzar una solución definitiva. En este trabajo se analiza el problema en el ámbito comunitario, estudiando sus causas y sus consecuencias, así como tratando de ofrecer una síntesis general del fenómeno en cuestión. Además, se realiza un análisis crítico de las últimas medidas aprobadas por la Unión Europea y se propone una posible solución definitiva.

Palabras clave: planificación fiscal agresiva, elusión fiscal, artificiosidad, impuesto sobre sociedades, armonización fiscal.

Abstract

Aggressive tax planning is one of the issues of highest international concern. This phenomenon is having a particularly relevant impact within the European Union area and therefore Community agencies are pursuing several initiatives in order to address it. However, there is still long way to reach a final solution. This paper first attempts to offer a general overview of the problem, to later analyse its causes and consequences at the European Union level in depth. In addition, it provides a personal opinion on the last measures adopted by the European Union and attempts to propose a possible final solution.

Keywords: aggressive tax planning, tax avoidance, corporate income tax, tax harmonization

ÍNDICE

ÍNDICE DE ABREVIATURAS.....	iii
1. Introducción.....	1
2. La planificación fiscal agresiva de las multinacionales en la UE.....	5
2.1. La planificación fiscal nacional y la planificación fiscal internacional.....	5
2.1.1. Fundamento de la legitimidad de la planificación fiscal internacional: la falta de neutralidad y el arbitraje fiscal	6
2.2. La planificación fiscal agresiva o abusiva.....	9
2.2.1. Delimitación de conceptos afines: elusión fiscal y evasión fiscal	10
2.2.2. En busca de un concepto de planificación fiscal agresiva	13
2.2.2. a) Principales definiciones de los organismos internacionales	13
2.2.2. b) Fundamento de la ilegitimidad de la PFA: el abuso del Derecho.....	15
2.2.3. Causas de la PFA	17
2.2.3.a) Factores coyunturales: globalización, liberalización y crisis económica	17
2.2.3.b) Factores legislativos: diversidad normativa e incoherencias legislativas	19
2.2.3.c) La planificación fiscal como elemento indispensable en la estrategia de las empresas multinacionales	20
2.2.4. Trascendencia del problema.....	21
2.2.4.a) Pérdida de ingresos fiscales en un contexto de crisis financiera y presupuestaria	21
2.2.4.b) Competencia perniciosa entre Estados	22
2.2.4.c) Aspectos éticos de la PFA: competencia desleal y distorsión de los principios de equidad y justicia tributaria.....	24
2.2.5. Síntesis del concepto y de la problemática de la PFA	26

3. Soluciones al problema de la PFA en la UE.....	28
3.1. Breve referencia a las últimas iniciativas contra la PFA en el seno de la UE.....	28
3.1.1. Recomendación de la Comisión de 6.12.2012 sobre la planificación fiscal agresiva.....	30
3.1.2. Propuesta de modificación de la Directiva europea sobre sociedades matrices y filiales (2011/96/UE).....	31
3.2. Crítica a las últimas iniciativas contra la PFA en el seno de la UE: la necesidad de armonizar en materia de fiscalidad directa.....	34
3.3. Especial referencia a la propuesta BICCIS.....	39
4. Conclusiones y propuestas de reforma.....	44
BIBLIOGRAFÍA.....	48

ABREVIATURAS

CCP	Comisión de Control Presupuestario
CCAA	Comunidades Autónomas
CE	Comisión europea
EM	Estados Miembros
IOTA	Intra-European Organisation of Tax Administrations
IRPF	Impuesto sobre la renta de las personas físicas
IS	Impuesto sobre Sociedades
ISE	Impuesto sobre Sociedades Europeo
LGT	Ley General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio
LOFCA	Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de financiación de las Comunidades Autónomas
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
PE	Parlamento Europeo
PFA	Planificación Fiscal Agresiva o Abusiva
PYMES	Pequeñas y medianas empresas
RSE	Responsabilidad Social Empresarial
TC	Tribunal Constitucional
TFUE	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

La creciente desregulación y liberalización económicas, y en el ámbito europeo la formación de un mercado único dominado por los principios de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales, ha supuesto una oportunidad para las empresas multinacionales de obtener una mayor eficiencia económica, en busca de una mejora de los beneficios y la obtención de ventajas competitivas. En concreto, ha contribuido a la construcción de una estrategia de globalización empresarial, conforme a la cual, las empresas obtienen presencia en los diferentes Estados, configurándose en grupos multinacionales formados por sociedades con residencia a efectos fiscales en distintos países.

Esta expansión transfronteriza de las empresas tiene una clara incidencia en su fiscalidad. La configuración actual de los impuestos sobre sociedades de los países europeos tiene carácter nacional, de lo cual se derivan dos situaciones: por un lado, la existencia de numerosos vacíos legales que permiten dobles no imposiciones o dobles deducciones fiscales; por otro, la posibilidad de obtener un tratamiento fiscal más favorable para una misma renta por parte de las diferentes jurisdicciones nacionales.

Si bien existen normas nacionales destinadas a evitar estas incoherencias que se ponen de manifiesto con la internacionalización de las empresas, como son, por ejemplo, en el caso español, los artículos 21 y 22 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (RCL 2004\640), así como, diversos convenios bilaterales suscritos para evitar la doble imposición, estas normas están destinadas, más bien, a impedir que una misma renta quede gravada en varias jurisdicciones, con vistas a evitar una “desincentivación” no deliberada de la inversión extranjera. Así, parece que los legisladores nacionales han desatendido en cierta medida “la otra cara de la moneda”: la interrelación de los sistemas de imposición nacionales que, derivada de la internacionalización empresarial, pueden dar lugar también a vacíos legales que permitan dobles no imposiciones o dobles deducciones fiscales, o simplemente, la posibilidad de obtener un mejor tratamiento fiscal en jurisdicciones a las que, en principio, no quedaría sometida una determinada renta.

Este panorama legal, ha permitido a las empresas multinacionales llevar a cabo una

planificación fiscal internacional a partir de la cual poder “mejorar su factura fiscal”, optimizando de esta manera sus recursos y obteniendo importantes ventajas competitivas.

Debido en gran parte a la situación de crisis económica y a la cada vez más intensa competencia a nivel mundial, el interés de las empresas multinacionales por lograr optimizar al máximo su estrategia de planificación fiscal ha alcanzado un grado alarmante. Por un lado, el hecho de que estas prácticas estén cada vez más extendidas y los mecanismos empleados más sofisticados, y por otro, la situación de déficit presupuestario, han provocado que estas conductas sean especialmente perjudiciales para las arcas públicas. En este sentido, se observó que la recaudación obtenida a través del impuesto sobre sociedades crecía a un ritmo mucho menor al que lo hacían los beneficios de las grandes empresas multinacionales o el valor de su capitalización bursátil, existiendo un amplio desfase entre la evolución del rendimiento de las empresas y su efectiva aportación al sistema tributario. Sin ir más lejos, en España, uno de los países con mayor tipo de gravamen en el impuesto sobre sociedades, la recaudación por dicho impuesto ha caído un 60% desde el año 2007.

Esta planificación fiscal generalizada y ambiciosa de los grandes grupos internacionales, es lo que se ha venido a denominar por los organismos internacionales como “planificación fiscal agresiva”. Los principales foros internacionales identifican este tipo de planificación fiscal con la “elusión fiscal”, a la que se atribuyen efectos altamente perjudiciales en diversos sentidos.

Por una parte, los gobiernos se ven expuestos a una fuerte erosión de sus bases imponibles, provocada por la baja tributación efectiva de las grandes empresas que se traduce en una reducción de sus ingresos. Como consecuencia, los contribuyentes nacionales se ven sometidos a una mayor presión fiscal debido a la menor tributación de las empresas en una determinada jurisdicción. Así, por ejemplo, *Google*, *Apple* y otras empresas multinacionales con altos beneficios, son capaces de reducir de forma drástica su tributación mundial mediante el traslado de sus beneficios de países con un tipo de tributación alto a otros con un tipo menor. Titulares como “Apple envió desde Australia ingresos de 8.000 millones de dólares a Irlanda”, recientemente publicado en el diario *Expansión.com*, son los que dominan la prensa actual.

Por otra, también existen importantes riesgos para las empresas. Las propias multinacionales se enfrentan, por un lado, a cuestiones “reputacionales” en caso de

soportar una tributación efectiva notoriamente escasa en relación con su nivel de ingresos, y asimismo, a una continua exigencia por lograr la máxima eficiencia mediante una adecuada planificación, que contribuya al mantenimiento de su ventaja competitiva a escala global. Por otro, las empresas nacionales se ven inmersas, de forma irremediable, en una situación de desventaja competitiva en relación con las multinacionales, pues, carecen de la dimensión y recursos necesarios para beneficiarse de prácticas de planificación fiscal internacional.

Debido a la gravedad de estos efectos, los organismos internacionales denuncian este fenómeno, arguyendo que se trata de una práctica reprochable desde el punto de vista legal, pues, si bien no contradice la literalidad de la ley, supone una actuación que transgrede su espíritu o finalidad última.

La cuestión es especialmente preocupante en el ámbito comunitario. El establecimiento de un mercado interior único colisiona de forma directa con la gran diversidad y disparidad de regímenes fiscales. Las prácticas de PFA en el seno de la Unión Europea están potenciando una “competencia fiscal a la baja” entre los Estados miembros que, a su vez, acentúa en mayor medida el problema. Asimismo, la PFA se traduce en una competencia desleal respecto de las empresas de dimensión nacional y en una mayor presión fiscal para el resto de contribuyentes comunitarios en los términos mencionados, lo cual afecta a los principios de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales y en consecuencia al funcionamiento del mercado único europeo.

Por la especial trascendencia del problema en este ámbito, así como por razones de cercanía, centraremos el estudio de la cuestión al ámbito de la UE. Concretamente, el objetivo de este trabajo es doble. Primero, se pretende lograr una correcta comprensión del concepto de PFA y de su trascendencia a escala internacional. Y segundo, realizar un análisis crítico de las últimas medidas tomadas a nivel europeo para combatir el problema y aportar una opinión propia acerca de cual podría ser su solución definitiva. Para lograr estos objetivos, se ha realizado una revisión doctrinal exhaustiva acerca de la cuestión y un análisis detallado de los distintos instrumentos de *soft law* y propuestas de normativa de los organismos europeos.

Por contra, consideramos relevante matizar que no es objeto de este trabajo profundizar en los distintos mecanismos concretos de PFA que se implementan en la práctica, tanto por cuestiones de extensión, como por no considerarlo útil a efectos de

aproximarnos a una solución definitiva, para lo cual creemos más conveniente tratar el problema desde una óptica general.

Para ello, se ha estructurado el trabajo en dos grandes partes y las conclusiones. En una primera parte, se procederá a definir el concepto de PFA, refiriéndonos especialmente a su dimensión internacional, y se analizará el fundamento de su licitud. Asimismo, se procederá a la delimitación de dos conceptos afines que tienden a crear confusión en la práctica: la evasión fiscal y la elusión fiscal. Por último, se situará la PFA en el ámbito de la elusión fiscal y se hará referencia a las definiciones del fenómeno aportadas por los principales organismos internacionales, se analizarán las causas del mismo -diferenciando entre la razón última de su existencia, y otros factores que han contribuido a su aparición- y, sus consecuencias en el ámbito de la UE. En una segunda parte, se hará en primer lugar una breve referencia a las últimas iniciativas contra la PFA en el seno de la UE, y un sucinto análisis crítico de las mismas. Finalmente, se dará una opinión general de cuál podría ser la solución definitiva al problema, analizando de forma detallada los impedimentos existentes para llevar a la práctica dicha solución, haciendo especial referencia a una propuesta de directiva presentada por la Comisión Europea. En último término, en las conclusiones se destacarán los principales aspectos tratados en el cuerpo del trabajo y se ofrecerá una valoración personal del problema junto con una propuesta de reforma.

2. LA PLANIFICACIÓN FISCAL AGRESIVA DE LAS MULTINACIONALES EN LA UNIÓN EUROPEA

La fiscalidad se ha convertido en un elemento determinante de la estrategia de los grupos multinacionales, siendo cada vez más común que éstos se valgan de técnicas de “planificación fiscal” que les sirvan para optimizar sus recursos.

La planificación fiscal empresarial puede ser definida como un proceso de reflexión ante la ley tributaria, con vistas a que dicha ley grave de la menor forma posible la actividad de la empresa en cuestión. Se trata, en definitiva, de un mecanismo de optimización de los recursos legales¹, consistente en elegir la opción menos gravosa de entre todas las que ofrece la legislación tributaria. Doctrinariamente, la planificación fiscal empresarial se ha definido como “el conjunto de procedimientos que una empresa establece con la finalidad de identificar su coste fiscal, y de influir sobre ese coste, tomando las decisiones adecuadas entre las diversas opciones que nos presenta la legislación fiscal”².

Es muy amplio el elenco de actuaciones que pueden implementar las grandes empresas transnacionales para la obtención de una ventaja fiscal, por lo que, a efectos de diferenciar correctamente qué prácticas deben ser consideradas reprochables desde el punto de vista legal y cuáles no, consideramos prioritario aclarar determinados conceptos básicos que nos permitirán delimitar, de la forma más precisa posible, el problema objeto de estudio.

2.1. La planificación fiscal nacional y la planificación fiscal internacional

Tal y como señala la CE, la planificación fiscal ha sido tradicionalmente considerada por los distintos Estados como una práctica legítima³. En efecto, la planificación fiscal suele definirse como la elección, entre diferentes alternativas igualmente legales, de la

¹ Vid. PRIETO JANO, M. J., “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea”, en *Revista de Estudios Europeos*, nº11, 1995, p.121.

² CLOPATH, G., *La pratique de la Gestion Fiscale*, Cosmos, Berna, 2003, p.36, citado por CÁRDENAS CÁRDENAS, G., *La incidencia de la fiscalidad en la localización de las sociedades holding en España y Suiza: una aproximación teórico-empírica*, tesis doctoral dirigida por Prof. Dra. Tobes Portillo, Universidad Autónoma de Madrid, 2012.

³ C(2012) 8806 final; DOUE L338/41, de 12 de diciembre de 2012, p.1,

más eficaz desde el punto de vista fiscal con el propósito de minimizar la carga tributaria, sin que suponga una práctica “elusiva” en absoluto⁴. Por su parte, la OCDE la define como “la elección de la vía más ventajosa, en relación con las transacciones comerciales normales y los beneficios e incentivos fiscales”⁵.

En concreto, la planificación fiscal internacional se podría definir como:

“técnica jurídicamente lícita, a través de la cual se llevan a cabo transacciones transfronterizas bajo el amparo de los principios fiscales internacionales y con el objeto de lograr una optimización de los recursos”⁶.

En este sentido, citando a LAMPREAVE MÁRQUEZ,

“la planificación fiscal es el único mecanismo a través del cual se permite reducir los impuestos de manera aceptable para los gobiernos, mientras que las prácticas abusivas no deben ser permitidas y es motivo de preocupación para los gobiernos, al ser tales prácticas contrarias a la equidad fiscal, lo que tiene graves efectos presupuestarios y repercute en la existencia de una competencia internacional ilícita”⁷.

En atención a lo expuesto, se debe concluir que la planificación fiscal es, en principio, una práctica lícita. Analicemos el fundamento de su licitud.

2.1.1. Fundamento de la legitimidad de la planificación fiscal internacional: la falta de neutralidad y el arbitraje fiscal

El fundamento técnico que gran parte de la doctrina ha argüido como legitimador de la planificación fiscal es la falta de neutralidad de las normas tributarias⁸. Esta falta de neutralidad debe ser entendida como la posibilidad de conseguir un mismo resultado económico o finalidad práctica mediante vías alternativas, siendo una de ellas más favorable desde el punto de vista fiscal⁹.

A este respecto, la falta de neutralidad a nivel nacional consistirá en la inconsistencia

⁴ Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Planificación fiscal internacional”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 19, 2005, p.1.

⁵ Traducción propia del inglés a partir de OECD, *International tax avoidance and evasion*, 1987, p. 11.

⁶ Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión europea”, en *Quincena Fiscal Aranzadi* nº21, 2011, p.3.

⁷ *Ibid.* “Las doctrinas judiciales norteamericanas...”, p.3.

⁸ Vid. MARÍN BENÍTEZ, G., *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova, Madrid, 2013, p.30.

⁹ *Sensu contrario*, la segunda concepción de “neutralidad fiscal” de KHAN. Véase D.A. KAHN: “The Two Faces of Tax Neutrality: Do They Interact or Are They Mutually Exclusive?”, *Northen Kentucky Law Review*, vol.18:1, 1990, citado por MARÍN BENÍTEZ, G., *op.cit.*, p. 30.

normativa en sede de un mismo ordenamiento, de forma que convivan distintas alternativas legales válidas para la obtención de un mismo resultado económico, que cuenten, sin embargo, con un tratamiento fiscal dispar, siendo unos más favorable que otros (las llamadas “vías menos gravadas”)¹⁰. La legitimidad de aprovechar esta falta de neutralidad se ha fundamentado a partir del concepto de “economías de opción”. La jurisprudencia ha definido este término como la “expresión de la libertad privada de elegir los negocios y formas jurídicas adecuadas, buscando la menor incidencia del ordenamiento, generando un ahorro tributario, y ello incluso con fundamento único en la intangibilidad de la esfera personal y patrimonial del individuo con apoyo en el respeto a los derechos de la personalidad”¹¹. En este sentido, se ha señalado que “es legítima la búsqueda [por parte del sujeto pasivo] de fórmulas que, dentro de la ley tributaria, permitan acogerse a la opción que más convenga a sus intereses”¹². Siguiendo a LARRAZ en su discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación¹³, el concepto de economía de opción supone la posibilidad de optar entre dos o varias conductas “lícitas, válidas y reales, económicamente equivalentes”, por motivos exclusivamente de ahorro fiscal.

En este sentido, tal y como apunta AMORÓS VIÑALS¹⁴, la mera existencia de dichas lagunas o incoherencias en un ordenamiento tributario, es el fundamento último de su legitimidad: el legislador ha permitido dicha posibilidad.

En el plano internacional, la falta de neutralidad consiste, básicamente, en un encaje deficiente de los distintos ordenamientos fiscales nacionales. Es decir, no existe una perfecta coordinación entre los distintos sistemas fiscales, lo cual permite que los operadores internacionales exploten dichas inconsistencias¹⁵. A la hora de buscar un fundamento técnico que justifique la legitimidad de la planificación fiscal internacional, parece que se ha dejado atrás el concepto de economía de opción¹⁶, sosteniendo determinados autores que dado que los legisladores de los distintos Estados no están obligados a armonizar sus legislaciones, no se trata de supuestos en los que la propia ley

¹⁰ Vid. MARÍN BENÍTEZ, G., *op.cit.*, p. 33.

¹¹ TSJ de Navarra, en su sentencia de 11 de junio de 2001 (JT 2001, 719, FJ 6º).

¹² TEAC, en su resolución de 28 de febrero de 1996 (R.G. 1500/95 y 1411/95).

¹³ LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952, P.56.

¹⁴ Vid. AMORÓS VIÑALS, A., “La planificación fiscal agresiva” en *Estudios financieros-Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº362, 2013, p.33.

¹⁵ *Ibid.*, p.28.

¹⁶ Vid. MARÍN BENÍTEZ, G., *op.cit.*, p. 58.

prevean distintas alternativas¹⁷. No obstante, la mayoría de la doctrina sostiene que la posibilidad de someterse a distintos regímenes fiscales nacionales, siendo unos más favorables que otros, sigue siendo una ventaja perfectamente legal; si bien, el fundamento técnico que se ha venido invocando para justificar esta legalidad se construye a partir del concepto de “arbitraje fiscal internacional”¹⁸.

La idea de arbitraje fiscal, deriva del concepto de “arbitraje financiero”. En economía y finanzas, la teoría del arbitraje es una práctica que consiste en sacar provecho de la diferencia de precios existente en varios mercados para un mismo producto¹⁹, siendo un modo de optimizar los recursos empresariales perfectamente legal. Análogamente, se defiende la legalidad de minimizar la carga fiscal planificando internacionalmente las estructuras societarias y financieras de la forma más conveniente desde el punto de vista fiscal. Además, como argumento a favor añadido, podría alegarse que el arbitraje financiero se concibe como una técnica beneficiosa, en tanto que contribuye a corregir las imperfecciones del mercado²⁰. En consecuencia, continuando con la aplicación analógica del concepto en el ámbito tributario, podría argumentarse que el arbitraje fiscal puede redundar en una mayor eficiencia de los sistemas fiscales, contribuyendo a la eliminación de las incoherencias normativas entre las distintas legislaciones nacionales. Sin embargo, esto sólo sucedería en los casos en que el arbitraje fiscal internacional diese lugar a una competencia fiscal “sana” entre Estados, que pusiese en marcha un “proceso de eliminación de ineficiencias y el aumento de la neutralidad en los sistemas fiscales, efectuados con el fin de evitar que la fiscalidad sea un obstáculo en el desarrollo de actividades económicas”²¹.

En definitiva, la planificación fiscal internacional surge de la entrada en contacto de varios sistemas fiscales, así como de la aplicación de determinada normativa internacional materia de fiscalidad²². En efecto, para que pueda tener lugar la

¹⁷ Vid. AMORÓS VIÑALS, A., *op.cit.*, p.23.

¹⁸ *Ibid.*, p.28.

¹⁹ *Ibid.*, p.28.

²⁰ *Ibid.*, p.28.

²¹ VALLEJO CHAMORRO, J.M., “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, en *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, nº825, 2005, p.148.

²² Vid. SALTO VAN DER LAAT, D., “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraíso en la legislación española”, en *Crónica Tributaria*, nº93, 2000, p. 52.

planificación fiscal internacional es necesaria la concurrencia de dos elementos²³: i) por un lado, la existencia de dos o más sistemas tributarios entre los que se advierta una falta de neutralidad; ii) por otro, una efectiva posibilidad, por parte del contribuyente, de aprovechar dicha falta de neutralidad entre las legislaciones de los distintos Estados para organizar su actividad, estructura societaria e inversiones en función del mínimo gasto fiscal. Por ello, esta planificación fiscal internacional no está al alcance de muchos contribuyentes. Son, como se ha dicho, las grandes empresas multinacionales las principales beneficiarias potenciales de dichas posibilidades.

Así, en atención a lo expuesto, la planificación fiscal y, concretamente, la planificación fiscal internacional, en la que nos centraremos, parecen amparadas por los distintos ordenamientos jurídicos, en tanto que no suponen una vulneración directa a la literalidad de la ley de ningún Estado.

Sin embargo, existe un tipo de planificación fiscal internacional cuya legitimidad se está poniendo en duda tanto por los Estados como por los principales organismos internacionales, debido al fuerte impacto negativo que produce. Este tipo de planificación fiscal da lugar a un fenómeno que preocupa especialmente a los Estados y organismos internacionales: la “elusión fiscal”. Es la llamada “planificación fiscal agresiva o abusiva”.

2.2. La planificación fiscal agresiva o abusiva

Tal y como se ha expuesto, toda planificación fiscal internacional que suponga una forma de elusión fiscal tiene consecuencias perjudiciales de gran trascendencia que pueden afectar a diversas jurisdicciones. Como se ha adelantado, centraremos nuestro estudio del problema en el ámbito de la UE.

Los mecanismos elusivos desplegados en el interior de un Estado, atentan contra el principio de justicia tributaria. En palabras del TC, lo que "unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o menos posibilidad de defraudar"²⁴. Su variante internacional es todavía más perjudicial, pues los efectos

²³ Vid. XAVIER, A., *Direito Tributário Internacional*, Livraria Almedina, Coimbra, Portugal, 1993, p.292, citado por SERRANO ANTÓN, F., “Hacia una reformulación de los principio de sujeción fiscal”, en *Instituto de Estudios Fiscales*, nº18, 2006, p.10.

²⁴ STC 110/1984, de 26 de noviembre, Fundamento Jurídico 3º.

elusivos recaen sobre varios sistemas tributarios. Por un lado, afectan a la posición financiera de los respectivos Estados, en el sentido de que las bases imponibles nacionales se ven erosionadas²⁵. Y por otro, al igual que ocurre a nivel nacional, afectará a los contribuyentes del Estado que salga “mal parado” de la referida elusión, de forma que el menor ingreso obtenido a causa de la elusión internacional, se intentará suplir por el poder público con una mayor presión fiscal sobre los nacionales que, por no operar a escala internacional, no cuentan con esa fuente de ventaja fiscal. Esto es, la elusión fiscal internacional da lugar a una “distribución inequitativa de la carga fiscal”²⁶.

Es preciso diferenciar la elusión fiscal de la “evasión fiscal”, dado que si bien ambos conceptos cubren un amplio elenco de conductas encaminadas a reducir la carga fiscal, se diferencian en los medios utilizados y en las consecuencias legales que se derivan de los mismos²⁷, siendo dichas diferencias determinantes de cara a acotar el concepto de PFA, en el cual se centra nuestra investigación.

2.2.1. Delimitación de conceptos afines: elusión fiscal y evasión fiscal

La CE define la evasión fiscal como el conjunto de prácticas que constituyen planes ilegales para ocultar o ignorar la obligación de tributar, de forma que el contribuyente paga menos impuestos de lo que está legalmente obligado a pagar, ocultando renta o información a las autoridades tributarias²⁸. Así pues, la evasión consiste en un comportamiento fraudulento del sujeto pasivo, basado en engaños, con el propósito de evitar, total o parcialmente, el pago que se deriva de sus obligaciones fiscales.

Por su parte, la elusión puede ser definida como “aquel proceder que, sin infringir el texto de la ley, procura el alivio tributario”²⁹. GARCÍA NOVOA³⁰ define la elusión

²⁵ SALTO VAN DER LAAT, D. S., *op.cit.*, p.51.

²⁶ *Vid.* AMORÓS VIÑALS, A., *op.cit.*, p. 27.

²⁷ *Vid.* LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *op.cit.* “Las doctrinas judiciales norteamericanas...”, p.1.

²⁸ Véase la Contribución de la Comisión al Consejo de la Unión Europea de 22 de mayo de 2013 relativa a Combatir el Fraude y la Evasión fiscal, disponible en http://ec.europa.eu/europe2020/pdf/tax_es.pdf.

²⁹ PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009, p.22.

³⁰ GARCÍA NOVOA, C., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario-Universidad de Santiago de Compostela, España, *Elusión y evasión internacional*, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá, junio de 2012, p.1.

tributaria como una búsqueda de instrumentos lícitos, formas jurídicas o fórmulas negociales menos onerosas con el fin evitar el pago de impuestos o minimizar su entidad. HENSEL, concebía la elusión fiscal como un mecanismo de ahorro fiscal, consistente en una conducta destinada a “impedir el nacimiento de la pretensión tributaria evitando el supuesto de hecho legal”³¹.

Así pues, la esencia de la elusión radica en que no se produce una vulneración directa de una norma imperativa³², al menos en su aspecto estrictamente formal³³, contrariamente a lo que ocurre con la evasión, que se vale de medios ilegales para evitar el pago de un tributo, ya sea por la violación directa de una disposición legal o por la falta de declaración de los ingresos sometidos legalmente a imposición³⁴.

En este sentido, la nota característica de la evasión, determinante de su diferencia con la elusión, es que la conducta fraudulenta parte necesariamente de una situación en la que ha tenido lugar el hecho imponible del impuesto y que ha dado lugar a la obligación tributaria. Así, es *a posteriori* del nacimiento de la obligación tributaria cuando se produce un engaño por parte del sujeto pasivo, ya sea en relación a la dimensión del hecho imponible, como a su misma realización. En palabras de VILLEGAS³⁵, “el término evadir proviene del latín *evadere*, que significa sustraerse, irse o marcharse de algo donde se está inmerso”. Así, en Derecho Tributario, evadir debe entenderse como la sustracción al pago de un tributo que legalmente se adeuda, por parte de un sujeto jurídicamente obligado a abonarlo.

Contrariamente, en lo que a la elusión fiscal se refiere, no se llega a realizar el hecho imponible, sino que se lleva a cabo una actuación indirecta sobre el mismo, con el fin de impedir el nacimiento de la obligación tributaria. En este sentido, PÉREZ DE AYALA y GONZÁLEZ³⁶ identifican la elusión con la no realización del hecho imponible, y diferencian dos tipos de elusión. Por un lado, la consistente en “la no realización de hecho imponible [...] por cesar en la actividad gravada o dejar de consumir los bienes objeto del impuesto, es decir, una no realización que podríamos considerar total y

³¹ Cita tomada de *Ibid.*, p.1

³² PALAO TABOADA, C., *La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la Ley 50 de 14 de noviembre de 1997*, Civitas, REDF, nº15-16, p. 776.

³³ *Ibid.*, p.1.

³⁴ Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *op.cit.* “Las doctrinas judiciales norteamericanas...”, p.2.

³⁵ VILLEGAS, H., *Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1980, p.239.

³⁶ PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ, E., *Curso de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, 1991, p. 333.

absoluta”. Por otro, la que supone una “no realización del hecho imponible, tal y como este aparece configurado por la norma, produciéndose sin embargo el resultado económico que la misma pretendía someter a imposición”. Asimismo, dentro de esta última modalidad, distinguen estos autores dos figuras distintas: el fraude a la ley y economía de opción.

Determinados autores consideran la elusión incluida dentro de un concepto de alcance más general, en el que también puede incardinarse el concepto de evasión. De esta forma, apuntan que se puede evitar el pago de un tributo de diversas formas, bien mediante el incumplimiento de las normas fiscales, conducta explícitamente ilegal, o a través de vías legales “esquivas” del impuesto. En este sentido, AMORÓS³⁷ considera comprendida la elusión fiscal dentro de un concepto genérico en el que se incluye cualquier “procedimiento jurídico de repulsa o resistencia del contribuyente”, que subdivide en procedimientos lícitos e ilícitos. Ubica la elusión dentro de los lícitos, afirmando que la persona que elude ni siquiera puede ser considerada “sujeto pasivo”, pues el hecho imponible no ha llegado a producirse; simplemente se trata de una persona que no ha devengado a su cargo ningún impuesto, por lo que no se ha generado obligación alguna de pago. Contrariamente, argumenta que en los medios ilícitos de repulsa o resistencia (que aquí identificamos con el concepto de evasión que se ha propuesto), sí se produce el hecho imponible, generándose, por tanto, una obligación tributaria atribuible a una persona que, en consecuencia, se erige como sujeto pasivo, pero que en un momento posterior escapa del pago de la obligación tributaria que se deriva de dicho hecho imponible.

Así, parece que la construcción lógico jurídica que sigue la mayoría de la doctrina para defender la legalidad de la elusión fiscal se sustenta básicamente sobre dos premisas: i) la obligación tributaria surge de la realización de un hecho imponible; ii) la elusión supone la evitación del hecho imponible. *Ergo* no nace la obligación tributaria ni, por tanto, responsabilidad fiscal alguna.

En este sentido, AMORÓS resume la diferencia entre elusión y evasión de forma ciertamente representativa, formulando la siguiente proposición: “La elusión para nosotros es no entrar en la relación tributaria. La evasión es salirse de ella”³⁸.

³⁷ Vid. AMORÓS, N., “La Elusión y la Evasión Tributaria”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 15, nº 59, pp. 575 y ss.

³⁸ *Ibid.* pp. 583-584.

Recapitulando, se ha definido la planificación fiscal como un proceso de reflexión ante la ley destinado a lograr la manera de soportar la menor carga fiscal posible. De este modo, supone una actuación del eventual sujeto pasivo *a priori* del nacimiento de la obligación tributaria, precisamente con vistas a evitarla o esquivarla, y no una reacción del mismo una vez la obligación tributaria ha surgido. Por ello, consideramos que la PFA se mueve en el campo de la elusión y no de la evasión, si bien se debe insistir que no toda planificación fiscal constituye una forma de elusión fiscal. Distinguimos, por tanto, dos tipos de planificación fiscal: una perfectamente lícita y otra abusiva (la PFA), y concluimos que elusión fiscal y PFA son “las dos caras de una misma moneda”, en tanto que la PFA es una forma de elusión fiscal.

2.2.2. En busca de un concepto de planificación fiscal agresiva

2.2.2.a) Principales definiciones de los organismos internacionales

El término *Aggressive Tax Planning* (ATP, por su acrónimo en inglés) es el término utilizado en la actualidad por los organismos europeos e internacionales, en consonancia con la doctrina y administración fiscal norteamericanas. En España, se maneja la traducción literal del término, “planificación fiscal agresiva”, si bien coexiste con otros como “planificación fiscal abusiva” e “ingeniería fiscal”³⁹.

Sin embargo, este aparente consenso en relación con la terminología, no se traduce en una definición unitaria del concepto, como sería deseable. Una correcta delimitación del mismo, de forma suficientemente amplia para que sean subsumibles en él todas las conductas abusivas de planificación fiscal que es necesario combatir, será el primer paso para lograr poner fin al problema de forma eficaz⁴⁰.

A continuación, reproducimos algunas de las definiciones aportadas por los principales organismos internacionales, que evidencian la disparidad de concepciones que existen respecto del mismo problema.

La CE, en su Comunicación sobre formas concretas para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, incluyendo a países terceros⁴¹, define la PFA como “la

³⁹ Vid. AMORÓS VIÑALS, A., *Ibid.*, pp. 28 y 29.

⁴⁰ Vid. AMORÓS VIÑALS, A., *Ibid.*, p. 29.

⁴¹ COM (2012) 351 final, de 27 de junio de 2012

utilización de operaciones o estructuras artificiales y la explotación de los desajustes entre los sistemas fiscales, lo que socava las normas fiscales de los Estados miembros y agrava la pérdida de ingresos fiscales”.

Asimismo, la propia CE, en su Recomendación sobre Planificación Fiscal Agresiva⁴² incide en el efecto nocivo de la misma y su causa:

“desplazar su base imponible a otros territorios dentro o fuera de la UE, sacando partido de las incoherencias de las legislaciones nacionales para asegurarse de que determinados componentes de renta no se someten a imposición en ningún territorio o bien para sacar ventaja de las diferencias de tipos impositivos en relación con Estados miembros o terceros países”,

definiéndola como “el aprovechamiento de los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, mediante dobles deducciones o dobles no imposiciones”. Además, en dicha Recomendación⁴³ la CE propone una cláusula general anti-abuso, de la que se obtiene una definición de PFA cuyo tenor es el siguiente:

“Un acuerdo artificial o una serie de acuerdos artificiales que han sido puestos en marcha con el propósito esencial de eludir la imposición [...]. Las autoridades fiscales tratarán estos acuerdos a efectos fiscales de conformidad a sus sustancia económica”.

La OCDE la define como “planificación que implica una situación fiscal que es sostenible, pero que tiene consecuencias tributarias no deseadas e inesperadas”⁴⁴. Asimismo, destaca como principales formas de PFA que es necesario combatir: la transmisión de deuda de sociedades matrices a filiales, técnicas de deducción artificial de intereses, técnicas utilizadas para evitar la retenciones en el Estado de la fuente y para eludir las normas que resulten aplicables a sociedades extranjeras del grupo y la subcapitalización⁴⁵.

La IOTA, por su parte, la identifica con “cualquier esquema en el que el principal propósito o beneficio deriva de la reducción de impuestos y en el que la ventaja fiscal buscada no está claramente sancionada por la ley tributaria”⁴⁶.

⁴² C(2012) 8806 final, de 12 de diciembre de 2012.

⁴³ C(2012) 8806 final, de 12 de diciembre de 2012.

⁴⁴ Definición recogida en el informe titulado “Study into the role of tax intermediaries”(2008), citada por AMORÓS VIÑALS, A., *op.cit.*, p. 30.

⁴⁵ OECD (2013), “Addressing Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, p.85. disponible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>.

⁴⁶ Definición recogida en el informe titulado “Aggressive tax planning” (2011), citada por AMORÓS VIÑALS, A., *Ibid.*, p. 30.

Si bien de las definiciones anteriores se desprenden unas notas comunes del concepto de PFA, a saber: artificiosidad; aprovechamiento de defectos o inconsistencias legales; ausencia de motivación económica y finalidad exclusivamente fiscal; utilización de la norma de forma ajena a su espíritu y finalidad⁴⁷; en nuestra opinión, no dejan de ser conceptos jurídicos con un alto grado de indeterminación, generadores de una fuerte inseguridad jurídica. No obstante, coincidimos con AMORÓS VIÑALS⁴⁸ en que han de ser evitadas las definiciones casuísticas, debido al inabarcable elenco de sofisticados mecanismos de ingeniería fiscal que se emplean en la actualidad, y a la continua proliferación y descubrimiento de nuevas estrategias elusivas.

Así, defendemos la necesidad de procurar una definición genérica y suficientemente amplia para incluir en ella todos los mecanismos concretos de PFA existentes y los que puedan surgir en el futuro, pero unitaria a nivel internacional, pues en nuestra opinión, sólo así será posible la búsqueda de soluciones para combatir eficazmente el problema.

Para lograr formular una conceptualización de este calibre, consideramos necesario analizar más detenidamente el fundamento último de la ilegitimidad de la PFA.

2.2.2. b) Fundamento de la ilegitimidad de la PFA: el abuso del Derecho

Como se ha adelantado, las prácticas de PFA constituyen un “abuso” de la ley tributaria, en tanto que atentan contra su espíritu o finalidad.

La Real Academia Española, define “abuso de derecho” como el “ejercicio de un derecho en sentido contrario a su finalidad propia y con perjuicio ajeno”⁴⁹.

Gracias a la globalización, y en concreto, a la creación de un mercado único europeo, las empresas multinacionales que operan en dicho mercado gozan de la posibilidad de planificar su fiscalidad, en atención a los sistemas fiscales de los diferentes países de la UE, que consiste, como se ha expuesto *supra*, en configurar su actividad, su estructura social y sus inversiones aprovechando la falta de neutralidad entre los diferentes ordenamientos tributarios nacionales y normas fiscales internacionales para obtener un tratamiento fiscal lo más favorable posible. Así, un grupo consigue obtener una

⁴⁷ Vid. AMORÓS VIÑALS, A., *op.cit.*, p. 32.

⁴⁸ *Ibid.*, p. 31.

⁴⁹ Diccionario de la Real Academia Española (DRAE), tercera acepción.

determinada renta en un país que cuenta con un tratamiento fiscal más favorable, pues ha planificado su actividad o sus inversiones de forma que dicha renta quedase sujeta al ordenamiento fiscal que más le convenía.

Sin embargo, la PFA va más allá del mero estudio de las diferentes opciones fiscales a nivel internacional y la consiguiente organización de la empresa entorno a la opción más favorable. En estos casos, las empresas se dedican a idear formas artificiosas de lograr que una renta obtenida en un determinado país, bien quede no gravada, bien obtenga deducciones dobles, o bien quede gravada en un Estado distinto al de la fuente, el cual le proporciona un tratamiento fiscal más favorable. Así, se explotan de forma abusiva las lagunas e incoherencias de encaje⁵⁰ de los distintos regímenes, así como las diferencias de tipos impositivos.

A estos efectos, los organismos internacionales consideran que un mecanismo⁵¹ de planificación fiscal es artificioso cuando su único objetivo es evitar la imposición, no teniendo carácter comercial, o lo que es lo mismo, sustancia económica. Y asimismo, consideran que el objetivo de un mecanismo es únicamente evitar la imposición cuando “independientemente de cualquier intención subjetiva del contribuyente, es incompatible con el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables”⁵².

En este sentido, en la medida en que los ordenamientos tributarios contemporáneos se sustentan sobre los principios de justicia tributaria, progresividad y capacidad económica, buscando, por tanto, un reparto justo y equitativo de la carga fiscal en función de la capacidad económica de las entidades, puede concluirse que los artificios de PFA son contrarios a esta finalidad propia de las normas fiscales, pues, como se ha comentado, la elusión fiscal de la que deriva la PFA da lugar a una distribución inequitativa de la carga fiscal.

Por otro lado, según se ha comentado, la PFA (o más concretamente, la elusión) despliega una serie de efectos perjudiciales, tanto en relación a los Estados en sí mismos considerados, como en relación al resto de sujetos contribuyentes en dichos Estados,

⁵⁰ *Ibid.*, p. 28.

⁵¹ A estos efectos, la CE, en su Recomendación sobre planificación fiscal agresiva de 6 de diciembre de 2012 [C(2012) 8806 final; DOUE L338/41, de 12 de diciembre de 2012], establece que se entenderá por mecanismo “cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento” y que “un mecanismo puede constar de varias fases o partes”.

⁵² *Vid.* C(2012) 8806 final; DOUE L338/41, de 12 de diciembre de 2012, puntos 4.4 y 4.5.

víctimas de la elusión de las grandes compañías.

La concurrencia de estas dos notas: (i) la no correspondencia con la finalidad propia del Derecho y (ii) el perjuicio ajeno, que conforman el concepto de abuso del Derecho con arreglo a la definición extraída de la RAE, son las que nos permiten concluir que el fundamento de la ilicitud de la PFA es que constituye un abuso del Derecho.

En este sentido, es preciso diferenciar entre dos niveles de licitud o legalidad: estricta y amplia. Este último tipo de legalidad es el que defienden los organismos europeos e internacionales, afirmando que la licitud del ejercicio de un derecho subjetivo hay que valorarla en consideración a los fines de dicho derecho, y por tanto en atención al espíritu del ordenamiento en su conjunto. Lo que sobrepase manifiestamente los límites normales del ejercicio de un derecho (estándares jurídicos de buena fe, moral y buenas costumbres) y los principios rectores del sistema tributario (justicia y capacidad económica) debe considerarse abusivo⁵³. Es decir, la licitud o ilicitud de las prácticas de planificación fiscal debe analizarse en atención a una interpretación finalista o teleológica de las normas tributarias, valorándola con arreglo a un concepto de licitud amplio.

2.2.3. Causas de la PFA

2.2.3.a) Factores coyunturales: globalización, liberalización y crisis económica

El proceso de globalización consiste en una integración progresiva de las economías nacionales en la esfera internacional, de forma que la evolución económica de los distintos Estados depende cada vez más del mercado externo, y no de la política interna⁵⁴. Como consecuencia, la globalización incide también en el ámbito tributario, materializándose en una debilitación de la soberanía fiscal de los Estados.

La globalización y la creciente interconexión entre las economías nacionales ha contribuido a la deslocalización y dispersión de los procesos de producción económica

⁵³ Vid. MÁRQUEZ LASSO, D.E., *El concepto de abuso del Derecho Comunitario en materia tributaria*, tesis doctoral, Universidad de Santiago de Compostela (USC), junio de 2012, p.72.

⁵⁴ Vid. CRUZ PADIAL, I. “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”, en *Crónica tributaria*, 2002, nº109, p.59.

o división de la cadena de valor en diferentes países. Se ha producido una “atomización” de la actividad económica de los grupos multinacionales, distribuyéndose las distintas funciones o competencias entre las diferentes filiales ubicadas en puntos geográficos disgregados⁵⁵. Esto dificulta la delimitación de la base imponible de las empresas y supone un problema para identificar con precisión el origen de las rentas, su lugar de obtención y qué entidad del grupo es el auténtico titular de la capacidad económica que debe someterse a gravamen.

Además, esta situación se ve agravada por la propia estructura del IS. Dado que la BI de dicho impuesto se construye a partir de la cuenta de resultados contable⁵⁶, la tendencia actual de progresivo incremento del volumen de operaciones *intragruppo* y la conformación de cuentas anuales consolidadas⁵⁷, dificulta todavía más la identificación territorial de las distintas fuentes generadoras de beneficios.

En definitiva, este proceso “desterritorializador” de la economía, unido a las nuevas formulaciones contables de organizaciones empresariales, abre la puerta a importantes distorsiones en la configuración de los hechos imponibles que conforman la BI del IS y, al mismo tiempo, entorpecen el establecimiento de un eficaz sistema de gestión tributaria que haga frente a la elusión fiscal.

Además, en nuestra opinión, tanto el problema en sí, como la preocupación que genera entre los EM, se han visto potenciados por un factor añadido: la crisis económica. Por un lado, las empresas buscan fórmulas alternativas de mejorar sus cuentas de resultados; por otro, los EM sufren mayores pérdidas derivadas de la elusión fiscal en un contexto en el que no pueden permitirse más mermas en sus ingresos.

⁵⁵ *Ibid.*, p.61.

⁵⁶ Artículo 10.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: “*En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el código de Comercio en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*”.

⁵⁷ *Vid.* NAVARRO FAURE, A., “La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad”, en *Impuestos*, nº4, 2003, pp. 11-36.

2.2.3.b) Factores legislativos: diversidad normativa e incoherencias legislativas

Como se ha comentado, el hecho de que convivan diferentes regímenes de tributación societaria a nivel internacional es concebido por las empresas multinacionales como una oportunidad de optimizar al máximo sus recursos mediante la explotación de las deficiencias de cohesión de dichos regímenes.

En particular, la existencia de distintos tipos impositivos incita a las empresas a llevar a cabo una traslación de sus beneficios de unos países a otros, de forma que las BI de los grupos multinacionales queden configuradas de la forma más beneficiosa posible en el seno de cada país de residencia de las sociedades que lo conforman. Asimismo, la existencia de bases imponibles negativas pendientes de compensación, provisiones u otros ajustes de signo negativo, así como incentivos fiscales reconocidos por ley, como deducciones o exenciones en alguno de los países en que opere la multinacional, también se presentan como incentivos para trasladar a dicho país determinados beneficios que de otra manera soportarían una tributación efectiva superior⁵⁸.

Esta disparidad de regímenes y, en definitiva, la ausencia de armonización en la imposición directa de sociedades a nivel internacional son, en nuestra opinión, la clave del origen de las prácticas de PFA. Citamos como ejemplo concreto la imposibilidad legal de compensación de pérdidas transfronterizas⁵⁹, que hace que las empresas recurran a artificios jurídicos para lograr la compensación deseada. Esta compensación transfronteriza de pérdidas es, por otro lado, la opción más consistente con el principio de capacidad económica, que debe regir cualquier sistema tributario justo, y con la realidad económica actual: hablamos de grupos multinacionales que operan en los diferentes países de forma global, por lo que su capacidad económica debería medirse con arreglo a su actividad económica y resultado globales; sin embargo, debido a la regulación estanca actual del IS, se gravan manifestaciones de capacidad económica de forma aislada, que sabemos que en muchas ocasiones no coinciden con la realidad. Asimismo, un estudio realizado a partir de una muestra de multinacionales de la UE ha

⁵⁸ Vid. GALLEGO CAMARENA, M.J., “La armonización del impuesto sobre sociedades mediante la base imponible consolidada común: análisis crítico y alternativas”, en *Instituto de Estudios Fiscales*, nº14, 2013, p.6.

⁵⁹ ANEIROS PEREIRA, J., “La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo. El tratamiento de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades de los países miembros y en el proyecto de BICIS”, en *Instituto de Estudios Fiscales*, nº 13, 2012, pp. 35-36.

demostrado que aproximadamente el 50% de los grupos multinacionales no financieros y el 17% de los financieros podrían salir beneficiados de una compensación transfronteriza de pérdidas⁶⁰.

Se observa, por tanto, que el problema reside principalmente en una falta de coherencia entre los ordenamientos jurídico-tributarios y la realidad económica y empresarial actuales: mientras éstas se esfuerzan en impulsar su dimensión transfronteriza para adaptarse a la globalización, los ordenamientos fiscales de los distintos EM siguen estando divididos en compartimentos estancos.

2.2.3.c) La planificación fiscal como elemento indispensable en la estrategia de las empresas multinacionales

“El desarrollo de la planificación fiscal agresiva en el ámbito de las empresas multinacionales ha ido paralelo a un cambio de rol en sede de los departamentos fiscales de muchas de esas grandes corporaciones”⁶¹. Si bien en un primer momento estos departamentos eran concebidos como meros gestores de un gasto más de la compañía (el gasto fiscal), en la actualidad, se configuran como una pieza clave de la cadena de valor de las empresas, como una nueva unidad destinada a la búsqueda constante de la creación de valor. Se encargan de idear estrategias o llevar a cabo prácticas de ingeniería fiscal con el fin de optimizar el pago de impuestos, concibiéndola como una nueva fuente de ventaja competitiva. De este modo, en muchas ocasiones la fiscalidad se ha convertido en un factor determinante de la estructura societaria y financiera de los grupos multinacionales.

Esta nueva ordenación, se ha visto estimulada, en gran parte, por los factores comentados *supra*: por un lado, la situación de fuerte competencia “global”, consecuencia de la globalización y liberalización económicas, que obliga a las empresas a buscar ventajas que le ayuden a posicionarse de forma preferencial; por otro, la crisis económica, que obliga a las empresas a buscar medios alternativos a su actividad propia para mejorar sus resultados ante un contexto difícil en que los ingresos se han visto muy limitados. Y finalmente, a lo anterior debe añadirse el hecho de que el contexto

⁶⁰ Propuesta de directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCS) [2011/0058 (CNS)].

⁶¹ AMORÓS VIÑALS, A., *op.cit.*, pp. 23-58.

legislativo permite que se produzca esta situación.

Asimismo, la dirección de las empresas, que se enfrenta a una especial presión fiscalizadora de su actuación como consecuencia de la situación coyuntural descrita, tiende a utilizar las rúbricas fiscales de los estados financieros para justificar su gestión, por lo que cada vez existe una mayor motivación para el desarrollo de estas prácticas de planificación fiscal.

2.2.4. Trascendencia del problema

2.2.4.a) Pérdida de ingresos fiscales en un contexto de crisis financiera y presupuestaria

En una situación de crisis y saneamiento presupuestario como la actual, la evasión y la elusión fiscales son, si cabe, prácticas todavía más perjudiciales que si nos encontrásemos en un escenario de estabilidad económica⁶². Los Estados miembros necesitan minimizar sus gastos e incrementar sus ingresos, y la evasión y elusión fiscales dificultan aún más el objetivo presupuestario. Concretamente, la CCP señala que el coste total de la evasión y la elusión fiscales es superior a la suma de todos los presupuestos de sanidad de la Unión, de modo que, si pudieran erradicarse estas prácticas, se podría amortizar en tan sólo 8,8 años la totalidad de los déficits de los EM⁶³.

Según datos de la CCP, la pérdida sufrida por los EM de la UE, como consecuencia de la evasión y la PFA, se estima en más de un trillón de euros anual, que representa un coste aproximado por ciudadano europeo de 2.000 euros anuales⁶⁴. Concretamente, el CESE indica que la PFA genera, “según las estimaciones de la Comisión”, la mitad de las pérdidas registradas por los EM por prácticas de economía sumergida⁶⁵.

Además, se ha señalado que la PFA acentúa las desigualdades económicas que ha dejado la crisis financiera, dificultando aún más la tarea de los Estados de lograr una

⁶² Vid. COM(2012) 351 final

⁶³ Véase la Opinión de la Comisión de Control Presupuestario para la Comisión de Asuntos Económicos y Monetarios sobre la lucha contra el fraude fiscal, la evasión fiscal y los paraísos fiscales (2013/2060(INI)), de 23 de abril de 2013, p.1.

⁶⁴ Vid. http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/tax_fraud_evasion/index_en.htm consulta realizada el 20 de marzo de 2014.

⁶⁵ Dictamen del CESE 2013/C 198/05, DOUE C198, de 10 de julio de 2013.

recuperación y un funcionamiento eficaz de los sistemas fiscales para lograr una redistribución equitativa de la riqueza. En este sentido, el CESE⁶⁶ afirma que:

[...] la planificación fiscal agresiva, alimenta las crecientes desigualdades provocadas por la crisis económica y los programas de austeridad, lo que supone un grave peligro para los Estados miembros en su esfuerzo por garantizar un funcionamiento eficaz de los sistemas fiscales a fin de asegurar la financiación de los servicios públicos, redistribuir el bienestar, luchar contra la pobreza y evitar la competencia fiscal entre los Estados miembros y terceros países”;

“Una parte importante de las pérdidas que la economía sumergida provoca en los sistemas de recaudación de impuestos tiene su origen en la planificación fiscal agresiva”.

Así, la reducción de las prácticas de planificación fiscal agresiva permitiría a los Estados lograr un aumento de los ingresos públicos, lo cual supondría la obtención de un mayor margen para llevar a cabo una reestructuración de los sistemas fiscales, de forma que se logre contribuir mejor al crecimiento, como se señala en el Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento de 2012⁶⁷.

Sin embargo, tal y como se ha señalado *supra*, estas prácticas se han convertido en una parte clave de la estrategia corporativa de los grupos multinacionales. Paralelamente, debido a la situación de crisis económica, los Estados se han visto “obligados” a recurrir a un incremento de la presión fiscal, razón por la cual, los grupos multinacionales han respondido acentuando aún más sus artificios elusivos. A mayores tipos, mayores incentivos para eludir tendrán las empresas, cuyo objetivo es “mejorar su factura fiscal” y, en consecuencia, menor tributación efectiva tendrán en los diferentes Estados⁶⁸. Se trata, por tanto, hablando en el más puro lenguaje coloquial, de un claro caso de “*la pescadilla que se muerde la cola*”.

2.2.4.b) Competencia perniciosa entre Estados

Los Estados han observado que, ante la PFA de las empresas que aprovechan la heterogeneidad existente entre los distintos sistemas fiscales nacionales, el establecimiento de regímenes fiscales laxos, integrados por figuras tributarias

⁶⁶ Dictamen del CESE 2013/C 198/05, DOUE C198, de 10 de julio de 2013.

⁶⁷ Comunicación de la Comisión Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento de 2012 [COM(2011) 815 final].

⁶⁸ SANZ GADEA, E., “El impuesto sobre sociedades ¿Un impuesto en crisis?”, en *Crónica tributaria*, 2011, nº141, p.178.

beneficiosas para las empresas, es sinónimo de una mayor tributación efectiva en su territorio.

De esto ya era consciente SMITH en 1776, cuando afirmaba que:

“el dueño del capital es propiamente ciudadano del mundo, y no se encuentra necesariamente vinculado a una determinada nación. Se halla en condiciones de abandonar el país que le someta a un trato vejatorio, para gravarle con una contribución molesta, trasladando su capital a otras tierras donde pueda ejercer su industria o disfrutar de su patrimonio con más tranquilidad”⁶⁹.

Ante esta situación, con el añadido de la situación de crisis económica descrita en el apartado anterior, los Estados han comenzado a utilizar sus políticas fiscales como medio de atraer capitales y bases imponibles, dando lugar a la competencia fiscal “perniciosa”⁷⁰ a la que antes aludíamos, reduciendo los tipos impositivos y estableciendo incentivos fiscales.

Esta competencia fiscal “a la baja” o *race to the bottom*, constituye una cuestión de especial preocupación, desde el momento en que una elevación progresiva del fenómeno a su máxima potencia, conducirá inevitablemente a la quiebra del sistema tributario de todos los Estados, pues la BI mundial no será suficiente para hacer frente al sostenimiento del gasto público⁷¹. De hecho, la preocupación de la UE por este riesgo, no es una novedad, sino que la idea de llevar a cabo una armonización legislativa de la fiscalidad directa en el seno de la UE, que lleva años defendiéndose, “tiene su origen en el temor a que ‘se repitiera en Europa un fenómeno similar al que se produjo en Estados Unidos durante la primera mitad de este siglo y que se conoce como the *race to the bottom*’ ”⁷². Asimismo, esta competencia perniciosa atenta contra los principios comunitarios de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales, de forma que las decisiones de inversión o de establecimiento estarán guiadas por la fiscalidad, impidiendo el correcto funcionamiento del mercado interior.

⁶⁹ Cita tomada de CRUZ PADIAL, I., *op.cit.*, p.60.

⁷⁰ VALLEJO CHAMORRO, J.M., “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, en *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, nº825, 2005, p.148.

⁷¹ *Ibid.*, p.149.

⁷² FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., y ÁLVAREZ GARCÍA, S., “Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal”, en *Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo*, nº17, 2002, p.35.

2.2.4.c) Aspectos éticos de la PFA: competencia desleal y distorsión de los principios de equidad y justicia tributaria

La CE ha elaborado una definición moderna de responsabilidad social empresarial (RSE): “la responsabilidad de las empresas por su impacto en la sociedad”⁷³. Esta nueva concepción de la RSE, tiene un carácter pluridimensional⁷⁴, y en ella se incluyen la evasión y elusión fiscales.

A partir de esta definición, podríamos concluir que las empresas socialmente responsables son aquellas que “cumplen escrupulosamente sus deberes fiscales”. Es decir, empresas que no buscan minimizar su tributación efectiva de forma artificiosa mediante la PFA, dado que, como se ha dicho, constituye una conducta desleal para las empresas de dimensión nacional, y tiene consecuencias perjudiciales para los Estados y, en consecuencia, para los contribuyentes de dichos Estados en tanto que el resto de contribuyentes, que no pueden o simplemente no llevan a cabo estas prácticas elusivas, deben soportar una mayor carga fiscal, produciéndose una distribución inequitativa de la carga fiscal, y asimismo ven aminoradas las partidas que los Estados deberían destinar al gasto público⁷⁵.

En este sentido, la CE anima a que las empresas implementen en sus prácticas de fiscalidad internacional los tres principios para la buena gobernanza fiscal entre Estados: transparencia, intercambio de información y competencia leal.

De modo similar, el CESE⁷⁶ se ha referido específicamente a la PFA, señalando que se trata de una práctica inmoral:

“como la planificación fiscal agresiva erosiona las bases impositivas y obliga a los Estados miembros a aumentar los impuestos, representa una práctica inmoral que afecta gravemente al funcionamiento del mercado interior, pues disuade la competencia correcta entre las empresas en general, y las pymes en particular, y distorsiona la equidad de los sistemas fiscales con respecto a los contribuyentes”.

⁷³ COM(2011) 681 final.

⁷⁴ La Comisión afirma que “la RSE abarca, como mínimo, los derechos humanos, las prácticas de trabajo y de empleo (como la formación, la diversidad, la igualdad de género y la salud y el bienestar de los trabajadores), las cuestiones medioambientales (como la biodiversidad, el cambio climático, el uso eficiente de los recursos, la evaluación del ciclo de vida y la prevención de la contaminación) y la lucha contra el fraude y la corrupción”, *vid.* COM(2011) 681 final.

⁷⁵ *Vid.* GARIJO, M. R., “Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?”, en *Revista Vasca de Economía Social*, nº7, 2011, p.37.

⁷⁶ Dictamen del CESE 2013/C 198/05, DOUE C198, de 10 de julio de 2013.

Así, por un lado, se considera inmoral porque erosiona las bases impositivas nacionales, obligando a los EM a contrarrestar dicha erosión con un mayor gravamen al resto de contribuyentes. La realidad es que los Estados tienen que cumplir con el déficit, y si no alcanzan estos objetivos por una vía, lo harán por otra, de modo que todo lo que dejen de ingresar las grandes empresas lo tendrán que ingresar los restantes operadores del mercado. Así, esta situación nos perjudica a todos, tanto de forma indirecta, en tanto en cuanto las prestaciones propias del “Estado del Bienestar” se verán disminuidas, como directa, pues al resto de ciudadanos se le impone el rol de “responsables subsidiarios” de la parte correspondiente a las obligaciones fiscales eludidas. En este sentido, son interesantes declaraciones en prensa recientes de Juan Roig, presidente de Mercadona, que afirma: “a nivel personal, cuantos menos impuestos paguemos, mejor”, sin embargo, “para conseguir un Estado sostenible hay que pagar los impuestos que haya que pagar y ser corresponsables, dado que las carreteras, la sanidad y la educación no se mantienen solas”⁷⁷.

Por otro lado, porque supone una forma de competir deslealmente con el resto de empresas, en particular con las PYMES que operan sólo a nivel nacional, distorsionando, en consecuencia, la equidad del sistema tributario⁷⁸. Concretamente, según datos de la OCDE, el tipo efectivo medio pagado por las multinacionales es del 5%, mientras que el de las PYMES es del 30%⁷⁹, lo cual se traduce en una ventaja competitiva sustancial para las primeras, obtenida de forma injustificada, tanto desde el punto de vista de la justicia natural, como desde el punto de vista de la justicia tributaria, en tanto en cuanto la tributación efectiva no guarda una relación de proporcionalidad con la capacidad económica real de la empresa en cuestión. Un ejemplo notable de esta merma del principio de justicia tributaria, es el hecho de que las filiales de los llamados “siete gigantes de Internet” (*Apple, Google, Amazon, Facebook, eBay, Microsoft y Yahoo*) pagaron en España, conjuntamente, sólo 1.251.608 de euros de IS en el ejercicio 2012, lo cual resulta más que alarmante teniendo en cuenta que

⁷⁷ Vid. entre otras, Roig (Mercadona): "si queremos pagar menos impuestos tenemos que reducir antes los gastos" en *lainformación.com*, disponible en http://noticias.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/seguros/roig-mercadona-si-queremos-pagar-menos-impuestos-tenemos-que-reducir-antes-los-gastos_7V8oilNFtXt6EoZqUhlof1/.

⁷⁸ Vid. Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal”, 2013/C 198/05, punto 3.2.

⁷⁹ DÍAZ-BERRIO, J. L. E., “Depende: La lucha contra el fraude fiscal”, en *Foreign Policy Edición Española*, 2013, nº71, p.5.

dichas filiales declararon una cifra de negocios de 577,8 millones y unas pérdidas agregadas de 15,8 millones⁸⁰.

Finalmente, en palabras de la CE⁸¹, “Teniendo en cuenta la magnitud del fenómeno, intensificar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales no es sólo una cuestión de ingresos, sino también de justicia”. En este sentido, es necesario recordar en que el efecto transgresor que la elusión internacional, y en concreto la PFA, tiene sobre el principio de justicia tributaria, se produce en la doble dimensión a que antes nos referíamos: por un lado, a nivel interno, estatal, donde la elusión de unos es la mayor carga fiscal de otros; y por otro, a nivel externo, supraestatal, acentuándose las desigualdades económicas y sociales entre países.

2.2.5. Síntesis del concepto y de la problemática de la PFA

En definitiva, a la luz de lo previamente expuesto, podemos formular las siguientes notas sintéticas acerca de la cuestión:

- La ilegitimidad de la PFA ha de buscarse en un concepto amplio de ilicitud, que consiste en que los medios empleados contrarían el espíritu o finalidad última de las normas fiscales y ordenamientos tributarios y, por tanto, constituyen un abuso del Derecho;
- Las causas inmediatas que permiten la implementación de prácticas de PFA son: (i) las diferencias de tipos impositivos entre los distintos Estados (ii) las diferencias entre los diferentes regímenes fiscales nacionales y (iii) una regulación pobre o aplicación inadecuada de las normas internacionales (*i.e.*, CDI y Directivas, principalmente), que podemos resumir como incoherencias de encaje de los ordenamientos fiscales nacionales;
- Las prácticas de PFA constituyen la llamada elusión fiscal internacional, que tiene como efecto inmediato la erosión las bases imponibles nacionales, que se

⁸⁰ El País, Economía, “Los siete gigantes de Internet pagan en España solo un millón en impuestos” disponible en http://economia.elpais.com/economia/2014/01/18/actualidad/1390071860_568641.html, consulta realizada el 7/3/2014.

⁸¹ COM(2012) 351 final.

deriva principalmente del aprovechamiento por parte de las empresas de dobles no imposiciones o dobles deducciones, y del traslado encubierto de bases imponibles empresariales de una jurisdicción a otra, motivado por un mejor tratamiento fiscal respecto de una determinada renta, ya sea por la existencia de tipos menores, o por un tratamiento específico más beneficioso;

- Dicha erosión de bases imponibles nacionales que produce la elusión derivada de la PFA tiene consecuencias altamente perjudiciales para: (i) los propios Estados, cuyos ingresos se ven reducidos y sufren una mayor dificultad para cumplir con las exigencias del déficit; (ii) sus ciudadanos, que soportan una mayor presión fiscal; (iii) el correcto funcionamiento del mercado interior, en tanto que la competencia fiscal perniciosa entre EM en que ha derivado atenta de forma especial contra los principios comunitarios de libertad de establecimiento y libre circulación de capitales.

3. SOLUCIONES AL PROBLEMA DE LA PFA EN LA UE

3.1. Breve referencia a las últimas iniciativas contra la PFA en el seno de la UE

Son innumerables las iniciativas comunitarias en materia de lucha contra el fraude y la evasión fiscales⁸². Sin embargo, recientemente se ha observado cómo la creciente trascendencia del problema de la PFA llevada a cabo por las grandes compañías multinacionales, ha resultado en una tendencia por parte de los organismos de la UE a dirigir sus esfuerzos a luchar de forma diferenciada contra este fenómeno en concreto.

Así, en la Comunicación de la CE al Parlamento Europeo y al Consejo sobre formas concretas de reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal, también en relación con terceros países, de fecha 27 de junio de 2012, la CE adelantaba que propondría, antes de la finalización de 2012, un plan de acción contra el fraude y la evasión, desarrollando de manera específica una iniciativa contra la PFA. Con esta Comunicación se pone de manifiesto cómo la UE comienza a ser consciente de que el problema de la PFA, no debe subsumirse dentro de la tradicional lucha contra el fraude y la evasión fiscal, sino que debe dársele un tratamiento diferenciado. En este sentido, la CE señalaba:

“Esta acción no sólo debería centrarse en la actividad fraudulenta y la evasión fiscal, sino también en la planificación fiscal agresiva, que incluye la utilización de operaciones o estructuras artificiales y la explotación de los desajustes entre los sistemas fiscales, lo que socava las normas fiscales de los Estados miembros y agrava la pérdida de ingresos fiscales”.

Asimismo, se observa cómo los organismos europeos comienzan a hablar de elusión fiscal para referirse a la PFA⁸³, diferenciando este concepto, por tanto, de la evasión y el fraude.

Asimismo, parece que la Unión se ha percatado de que la creciente trascendencia del problema de la PFA hace imperativo el desarrollo de iniciativas concretas para combatir esta forma de elusión, debido a las implicaciones económicas y sociales que tiene a

⁸² Vid. http://europa.eu/pol/fraud/index_es.htm.

⁸³ Véase en este sentido, por ejemplo el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo “Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude fiscal y la evasión fiscal” (2013/C 198/05), en el cual el CESE diferencia entre “El fraude y la evasión fiscales, así como la elusión fiscal mediante la planificación fiscal agresiva (...)”.

nivel mundial y, en especial, a nivel comunitario. Así, el CESE⁸⁴ recomienda a la Comisión y al Consejo que incluyan el asunto de la PFA de forma diferenciada en el Estudio Prospectivo Anual sobre el Crecimiento y el Semestre Europeo y que “apliquen medidas específicas para combatir este fenómeno que garanticen avances en el pago y la recaudación de impuestos, un aumento de su equidad, una mejor redistribución y la lucha contra la pobreza”.

Cumpliendo con su compromiso, el 6 de diciembre de 2012, la CE emitía una nueva Comunicación al PE y Consejo, sobre el Plan de acción para reforzar la lucha contra el fraude y la evasión fiscales⁸⁵ (en adelante, el “Plan de acción”). En dicho Plan de acción, tal y como había adelantado, incide de manera especial en la cuestión de la PFA, haciendo referencia a la Recomendación sobre la planificación fiscal agresiva⁸⁶ (en adelante, la “Recomendación”) que presenta conjuntamente con el Plan. A este respecto, se pronuncia acerca de la trascendencia de este abuso, señalando que la utilización de “métodos complejos o artificiales” por parte de algunos contribuyentes (*i.e.* las empresas transnacionales), a través de los cuales desplazan sus bases imponibles de un Estado a otro, tanto entre EM como hacia fuera de la UE, resulta en un sostenimiento inequitativo de la carga fiscal. Además, señala que el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de las empresas “puede tener una repercusión importante y positiva sobre el resto de la sociedad”, razón por la cual entiende que un incumplimiento a través de técnicas de PFA supone una vulneración de los principios de RSE, tal y como se ha comentado. Asimismo, hace referencia al que hemos identificado como factor clave posibilitador del problema, afirmando que “los contribuyentes sacan partido de las incoherencias de las legislaciones nacionales para asegurarse de que determinados componentes de la renta no se someten a imposición en ningún lado o bien para explotar las diferencias entre los tipos impositivos”⁸⁷.

Además, la CE deja claro que con su Recomendación y comentarios acerca de la PFA, pretende realizar un llamamiento a la colaboración y actuación conjunta de los EM, pues considera que se trata de un “reto a nivel mundial, al que ningún EM puede hacer frente por sí solo”⁸⁸. Asimismo, advierte que el fin último de estas iniciativas por parte

⁸⁴ Dictamen del CESE 2013/C 198/05, DOUE C198, de 10 de julio de 2013.

⁸⁵ COM(2012) 722 final.

⁸⁶ C(2012) 8806 final; DOUE L338/41, de 12 de diciembre de 2012.

⁸⁷ COM(2012) 722 final, p.7.

⁸⁸ COM(2012) 722 final, p.17.

de la UE es la protección y mejora del funcionamiento del mercado interior⁸⁹.

Finalmente, la CE enumera una serie de “iniciativas y acciones futuras que conviene llevar a cabo”. Entre las que consideraba que debían implementarse en el corto plazo (año 2013), destacamos las dos que creemos tienen una mayor trascendencia en lo que a la lucha contra la PFA se refiere. Se presentan bajo la rúbrica “combatir las discordancias existentes y reforzar las disposiciones contra las prácticas abusivas” y son: (i) la revisión de la Directiva europea sobre sociedades matrices y filiales⁹⁰ (en adelante, la “Directiva”) y (ii) la revisión de las disposiciones contra las prácticas abusivas en la legislación de la UE⁹¹.

3.1.1. Recomendación de la Comisión de 6.12.2012 sobre la planificación fiscal agresiva

Con esta Recomendación, la UE busca, en última instancia, transmitir a los EM que la complejidad creciente del fenómeno de la PFA hace inviable dar respuestas eficaces al problema con iniciativas a nivel exclusivamente nacional.

Con base en este argumento, recomienda tres medidas específicas con vistas a que los EM coordinen sus actuaciones:

(i) incluir una cláusula en sus CDI, con el fin de evitar supuestos de doble no imposición y dobles deducciones. Concretamente, se trata de asegurar que siempre que en virtud del convenio un Estado se comprometa a no gravar una determinada renta, dicha renta sí esté gravada de forma efectiva en el otro EM firmante;

(ii) establecer una cláusula general antifraude en sus legislaciones nacionales, en cuyo ámbito de aplicación se incluyan las prácticas de PFA, de forma que se supla el vacío legal existente en este sentido, debido a que

⁸⁹ COM(2012) 722 final, p.7.

⁹⁰ Directiva 2011/96/CEE del Consejo, de 30 noviembre 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes (DO L 345 de 29.12.2011, p. 8).

⁹¹ Se refiere, en concreto, a la revisión de las disposiciones contra las prácticas abusivas incluidas en las Directivas: sobre intereses y cánones (2003/49/CE del Consejo), y sobre fusiones (2009/133/CE del Consejo). Todavía no se han llevado a cabo estas revisiones.

éstas no se encuentran incluidas en el ámbito de aplicación de las cláusulas específicas vigentes contra la evasión. Para ello, la CE propone a modo de ejemplo la siguiente cláusula:

“Es preciso ignorar todo mecanismo artificial o serie de mecanismos artificiales introducidos con el objetivo fundamental de evadir impuestos y que conducen a una ventaja impositiva. Las autoridades nacionales deben tratar estos mecanismos a efectos fiscales en referencia a su realidad económica”.

Asimismo, la CE establece unas definiciones y directrices para asegurar una interpretación unánime de los términos de la cláusula reproducida y, por tanto, qué prácticas han de considerarse dentro de su ámbito de aplicación, con el objetivo de evitar que se produzcan, de nuevo, incoherencias legislativas entre los diferentes Estados que impidan atajar el problema de forma efectiva⁹²;

(iii) Informar a la CE de las medidas que tomen para cumplir con la Recomendación, con el objetivo de permitir un seguimiento por parte de la UE que contribuya a una mejora constante en la lucha contra la PFA.

3.1.2. Propuesta de modificación de la Directiva europea sobre sociedades matrices y filiales (2011/96/UE)

La propuesta de modificación de la Directiva tiene dos objetivos diferenciados, ambos con vistas a prevenir las prácticas de PFA: (i) evitar situaciones de doble no imposición y (ii) adaptar la cláusula anti-abuso vigente a las exigencias de la Recomendación.

En relación con el primer objetivo, la necesidad de proceder a una modificación de esta Directiva surge a causa de la detección de una fuente específica de doble no imposición: los regímenes asimétricos de determinados mecanismos financieros híbridos⁹³.

Estos mecanismos híbridos son instrumentos financieros que presentan características tanto de deuda como de capital. Como consecuencia de la falta de consenso

⁹² Vid. C(2012) 8806 final; DOUE L338/41, de 12 de diciembre de 2012, pp.4-6.

⁹³ Vid. Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes [2013/0400 (CNS)], p.2.

internacional en relación a la naturaleza jurídico-financiera de estos instrumentos, se produce en muchas ocasiones una doble no imposición no deliberada, en tanto en cuanto el Estado del pagador le otorga un tratamiento de gasto deducible, y el Estado del beneficiario de los beneficios distribuidos los reputa exentos⁹⁴.

De nuevo, al igual que en la Recomendación, la solución que se propuso fue la coordinación interestatal. Así, el Grupo “Código de Conducta de fiscalidad de las empresas” de la Unión Europea (conocido como “Grupo Primarolo”⁹⁵), en su informe de 25 de mayo de 2010 establecía que:

“En la medida en que los pagos en el marco de un mecanismo de préstamo híbrido se califican de gasto deducible fiscalmente para el deudor del préstamo, los Estados miembros no podrán eximir dichos pagos como distribución de beneficios en virtud de una exención por participación”⁹⁶.

Sin embargo, esta deseable coordinación entre Estados, podía verse truncada por la aplicación de la Directiva, en tanto en la misma obliga, en determinadas ocasiones, a aplicar una exención o deducción en relación con las distribuciones de beneficios recibidas por sociedades matrices de las filiales de otro EM, independientemente de si dicha renta ha sido o no efectivamente gravada en el EM de residencia de la filial pagadora⁹⁷. Por ello, para una ejecución eficaz de las medidas contra la PFA, resulta menester una modificación de la Directiva en este sentido, de forma que se eviten situaciones de doble no imposición indeseadas⁹⁸, y así evitar que los grupos transfronterizos se beneficien de tratamientos fiscales no deliberados, obteniendo de esta forma ventajas fiscales en detrimento de las empresas que operan a escala nacional⁹⁹.

Así, la modificación que propone en este sentido el Consejo¹⁰⁰ es añadir al vigente artículo 4, apartado 1, letra a), que reza “o bien se abstendrán de gravar dichos beneficios”, el texto siguiente: “en la medida en que dichos beneficios no sean

⁹⁴ Propuesta de Directiva 2013/0400 (CNS), p.2.

⁹⁵ Vid. http://www.europarl.europa.eu/aboutparliament/es/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.2.html.

⁹⁶ Informe del Grupo «Código de Conducta» de 25 de mayo de 2010 [doc. 10033/10, FISC 47], apartado 31.

⁹⁷ Vid. artículo 4 Directiva 2011/96/UE del Consejo.

⁹⁸ Así se pone de manifiesto en el Plan de acción, cuando la CE afirma: “una serie de debates exhaustivos con los Estados miembros ha puesto de relieve que, en un caso específico, sin una modificación legislativa de la Directiva sobre sociedades matrices y filiales no puede lograrse una solución consensuada. El objetivo será garantizar que la aplicación de la Directiva no impida involuntariamente llevar a cabo una acción eficaz contra la doble no imposición en el ámbito de las estructuras de préstamos híbridos”.

⁹⁹ Propuesta de Directiva 2013/0400 (CNS), p.7.

¹⁰⁰ Propuesta de Directiva 2013/0400 (CNS).

deducibles por la filial de la sociedad matriz”.

En cuanto al segundo de los objetivos, el propósito de reformar la cláusula anti-abuso es lograr una prevención eficaz de la totalidad de prácticas abusivas, y no sólo las que derivan de una regulación desacertada a nivel internacional (como es el caso de los mecanismos híbridos de financiación que se acaba de exponer). En definitiva, evitar que los operadores internacionales saquen partido de las lagunas normativas existentes a escala internacional en el ámbito de la fiscalidad directa de sociedades. Para ello, el Consejo ha considerado que la mejor solución es incorporar directamente a la Directiva la cláusula tipo que propone la CE en la Recomendación, junto con las aclaraciones terminológicas y directrices que en ésta se expresan.

En definitiva, a la luz de estas iniciativas, puede deducirse cuál es el propósito de la UE: lograr la coordinación de los EM en la lucha contra la PFA. El objetivo, por tanto, es la elaboración y desarrollo de una estrategia anti PFA a nivel comunitario, con efectos tanto *ad-intra* como *ad-extra* del perímetro de la UE. Concretamente, lo que busca la UE es eliminar los vacíos legales que existen en materia de fiscalidad directa de las empresas, a través de medidas legislativas concretas y coordinadas por parte de los EM, de manera que se asegure que todas las compañías que operen en el mercado de la UE cumplan con sus obligaciones fiscales¹⁰¹.

Finalmente es necesario apuntar que paralelamente se están aprobando y desarrollando diversas iniciativas para la mejora de la coordinación de las administraciones tributarias de los EM, como es, por ejemplo, la potenciación del programa *Fiscalis*, o las acciones dirigidas a fomentar la buena gobernanza en el ámbito fiscal¹⁰². Asimismo, como se ha comentado, también se intenta atajar el problema desde la perspectiva de la RSE de las empresas¹⁰³. Sin embargo, no consideramos que éstas puedan constituir soluciones definitivas del problema, por lo que no nos detendremos en ellas.

¹⁰¹ *Vid.* Resolución del Parlamento Europeo de 21 de mayo de 2013 sobre la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los paraísos fiscales [2013/2060(INI)].

¹⁰² En este sentido, entre otras: Comunicación de la Comisión sobre Fomento de la Buena Gobernanza en el ámbito fiscal (COM(2009) 201 final; 28 de abril de 2009); Recomendación de la Comisión relativa a las medidas orientadas a fomentar la aplicación, por parte de terceros países, de normas mínimas de buena gobernanza en el ámbito fiscal [C(2012) 8806 final; DOUE L338/41, de 12 de diciembre de 2012].

¹⁰³ *Vid.* COM(2011) 681 final.

3.2. Crítica a las últimas iniciativas contra la PFA en el seno de la UE: la necesidad de armonizar en materia de fiscalidad directa

El CESE¹⁰⁴ considera imprescindible llevar a cabo una lucha coordinada de forma conjunta entre todos los Estados, dejando atrás las soluciones unilaterales que, opina, no harán más que agravar el problema. Por ello, valora favorablemente la Recomendación, así como especialmente la propuesta de modificación de la Directiva. No obstante, considera que estas medidas son insuficientes. En concreto, se muestra “escéptico” ante la eficacia de dichas medidas pues, la complejidad del fenómeno, así como las importantes discordancias legislativas e interpretativas existentes entre los distintos Estados que se han puesto de manifiesto, hace que la aplicación de cláusulas generales pueda no resultar sencilla. En este sentido, el CESE aboga por seguir trabajando en esta línea, para lograr un “marco jurídico simplificado y armonizado que garantice una imposición equitativa”.

Compartimos la opinión recelosa del CESE en cuanto a la eficacia real que pueden llegar a tener estas políticas, y creemos que sólo una actuación legislativa unitaria a escala comunitaria puede poner fin a la PFA. Sin embargo, identificamos dos problemas principales que, en nuestra opinión, dificultan enormemente la tarea de implementar de forma efectiva este propósito.

El primer problema que observamos, es el hecho de que estas prácticas sean consideradas estrictamente legales. Tal y como se ha explicado, la PFA no se mueve en el campo de la ilegalidad estricta, pues respeta la literalidad de la ley tributaria. Su desvalor se encuentra en que contraviene la finalidad última de las normas tributarias, nacionales e internacionales. En este sentido, el margen de reacción de los Estados es muy reducido, en tanto que, en principio, no están legitimados para establecer sanciones que produzcan un efecto disuasorio de estos comportamientos. Un claro ejemplo de ello es la norma contenida en el artículo 15 de la LGT española¹⁰⁵, relativa al llamado “conflicto en la aplicación de la norma”, que hasta hace poco era conocido como “fraude a la ley tributaria”. Este artículo 15, si bien señala de forma concreta qué características han de reunir las prácticas para ser consideradas como “elusivas”, rechaza directamente la imposición de sanciones (así, el artículo reza: “sin que proceda

¹⁰⁴ *Vid.* Dictamen del CESE 2013/C 198/05, DOUE C198, de 10 de julio de 2013.

¹⁰⁵ Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, publicado en BOE núm. 302 de 18 de Diciembre de 2003.

la imposición de sanciones”). Sin embargo, este problema parece que se está viendo salvado, como se ha dicho, con la consideración de un concepto de licitud o legalidad amplio, que los organismos internacionales exteriorizan al hablar de “espíritu o finalidad de las normas”, y no de mera literalidad (legalidad estricta). No obstante, en nuestra opinión, el objetivo último que debería perseguirse es la erradicación del problema de raíz, esto es, evitar la posibilidad de que se den prácticas elusivas de PFA, por lo que la solución debe ir más allá de la mera sanción de estas conductas, que si bien podría llegar a tener un importante efecto disuasorio, no creemos que llegue a ser plenamente eficaz.

El segundo de los problemas que presenta la lucha contra la elusión fiscal internacional, y en concreto contra las prácticas de PFA, en el seno de la UE, es el hecho de que la fiscalidad directa sea una competencia exclusiva de los EM. De este modo, cada Estado ha venido legislando y estableciendo las medidas anti-abuso que consideraba oportunas para dotar de eficiencia a su fiscalidad *intramuros*. Así, en general, mientras los países con sistemas jurídicos anglosajones se han aproximado al problema a partir de criterios jurisprudenciales que sirven para identificar las conductas de PFA¹⁰⁶, los países con sistemas jurídicos de corte continental han preferido el establecimiento de cláusulas generales anti-abuso o anti-elusión, en las que se describen los elementos objetivos que han de servir, según su criterio, para identificar las conductas que deben de ser calificadas como elusivas, así como los efectos legales que despliega su comisión¹⁰⁷. Esta situación, además de resultar en una fuerte inseguridad jurídica, en un contexto cada vez más globalizado e interrelacionado, constituye, precisamente, la que hemos identificado como la causa inmediata del origen de las prácticas que dan lugar a la elusión fiscal internacional, y en concreto, a la PFA: la falta de neutralidad entre los distintos ordenamientos fiscales nacionales.

No obstante, si bien el TFUE no prevé la aproximación de legislaciones de los EM en materia de fiscalidad¹⁰⁸, ni tampoco la posibilidad de que el Consejo adopte disposiciones tendentes a la armonización de las legislaciones de los EM en materia de

¹⁰⁶ Así, las más populares: “*The Economic Substance Doctrine*” o “Doctrina sobre la Sustancia Económica”; “*The Substance Over Form Doctrine*” o “Doctrina de Prevalencia de la Sustancia sobre la Forma”; “*The Step Transaction Doctrine*” o “Doctrina de Transacciones por Pasos”; “*The subjective Business Purpose Doctrine*” o la “Doctrina del Propósito de Negocios”; “*The Sham Transacción Doctrine*” o “Doctrina de Transacciones Simuladas”; en este sentido véase LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *Ibid.* “Las doctrinas judiciales norteamericanas...”, pp.4-12.

¹⁰⁷ *Vid.* AMORÓS VIÑALS, A., *op.cit.*, p. 31.

¹⁰⁸ *Vid.* art. 114.2 del TFUE.

fiscalidad directa mediante procedimiento legislativo especial (que sí se prevé en materia de fiscalidad indirecta)¹⁰⁹, existen todavía resquicios en el TFUE que podrían avalar o justificar jurídicamente una intromisión de la UE en una cuestión de soberanía nacional de los EM como es la fiscalidad directa:

Artículo 115

(...) el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.

Este artículo constituye una manifestación legal del principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5.3 del TFUE. Dicho principio sirve para “determinar el nivel de intervención más pertinente en los ámbitos de las competencias compartidas entre la UE y los Estados miembros”. Dicha intervención podrá consistir en una acción a escala europea, nacional o local¹¹⁰. Para que dicha actuación comunitaria esté justificada, los objetivos de dicha actuación deben no poder ser alcanzados de manera suficiente mediante una actuación individualizada de los EM, tal y como se establece en el Protocolo sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y de proporcionalidad¹¹¹. En este sentido, este Protocolo establece tres directrices interpretativas que se deben aplicar para concluir si se cumple este requisito:

- (i) el asunto que se considera presenta aspectos transnacionales que no pueden ser regulados satisfactoriamente mediante la actuación de los Estados miembros;
- (ii) las actuaciones de los Estados miembros únicamente, o la ausencia de actuación comunitaria entrarían en conflicto con los requisitos del Tratado (tales como la necesidad de corregir distorsiones de la competencia, o evitar restricciones encubiertas del comercio o reforzar la cohesión económica y social), o perjudicarían considerablemente, por algún otro cauce, los intereses de los Estados miembros;

¹⁰⁹ Vid. art.113 TFUE.

¹¹⁰ Vid. http://europa.eu/legislation_summaries/institutional_affairs/treaties/lisbon_treaty/ai0017_es.htm

¹¹¹ Protocolo (nº 2) sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, publicado en DOUE nº306 de 17 de diciembre de 2007.

- (iii) la actuación comunitaria proporcionaría claros beneficios debido a su escala o a sus efectos en comparación con la actuación a nivel de los Estados miembros.

La UE ha interpretado que la legislación en materia de fiscalidad directa se incluye en el ámbito de aplicación del artículo 115 del Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE), y que resulta de aplicación el principio de subsidiariedad¹¹², argumentando que una actuación comunitaria en este sentido tiene como objeto

“eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior, y que se derivan principalmente de la fragmentación de la Unión en 27 [ahora 28] regímenes tributarios diferentes. Una actuación no coordinada, es decir, programada y llevada a cabo por cada Estado miembro de forma individual, no haría sino perpetuar la situación actual, ya que las empresas tendrían que seguir tratando con un número de administraciones tributarias equivalente al número de Estados miembros en los que estuvieran sujetas al impuesto”,

indicando que “si cada Estado miembro aplicase su propio régimen [...], resultarían ineficaces y darían lugar probablemente a un falseamiento del mercado, en particular, una doble imposición y una ausencia total de imposición” y que una armonización a escala comunitaria proporcionaría claros beneficios en tanto que “atenuará el falseamiento del mercado provocado actualmente por la interacción de los 27 [ahora 28] regímenes fiscales nacionales”¹¹³.

Sin embargo, la aplicación del principio de subsidiariedad, con base en el 115 TFUE, supondría, como bien señala el precepto, la puesta en marcha de un procedimiento legal especial que requiere el voto unánime de los miembros del Consejo de Ministros y previa audiencia del Parlamento Europeo y del Comité de Asuntos Económicos y Sociales, para que finalmente el Consejo Europeo pudiese aprobar una directiva¹¹⁴. Esto es, rige el “principio de unanimidad en el voto”, en virtud del cual “para la aprobación de cualquier decisión en determinadas materias con implícito impacto en los EM, cada uno de ellos deberá votar en el mismo sentido”¹¹⁵. Así, este principio ha truncado hasta

¹¹² Vid. punto 3a) (base jurídica) de la Propuesta de directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS), COM(2011) 121 final, publicada el 16 de marzo de 2011.

¹¹³ Propuesta de directiva COM(2011) 121 final, publicada el 16 de marzo de 2011, p.10.

¹¹⁴ Vid. MÜLLER, A., “Aportación al debate sobre la Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)–las posturas de los Estados comunitarios frente a la propuesta de la Comisión”, *Crónica Tributaria-Boletín de Actualidad*, 2011, vol. 9, p. 23.

¹¹⁵ Vid. LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., *op.cit.* “Las doctrinas judiciales norteamericanas...”, p. 19.

la fecha todas las propuestas de directiva en materia de armonización de la fiscalidad directa, debido a que los EM no acceden a perder su soberanía fiscal en este sentido. Por esta razón este principio de unanimidad se ha llegado a considerar un “derecho de veto encubierto”¹¹⁶.

Debido a este problema de falta de competencia comunitaria para legislar en materia de imposición de sociedades, la UE sólo ha podido reaccionar contra la PFA a través de meras recomendaciones y dictámenes, normas no vinculantes de forma directa, que más que obligar, pretenden “convencer” (el llamado “*soft law*”)¹¹⁷. En nuestra opinión, esta estrategia de coordinación mediante instrumentos de *soft law* y de concienciación de los EM, es insuficiente para acabar con el problema de forma definitiva. Las actuaciones unilaterales por parte de los EM, aunque sigan estrictamente las pautas marcadas por la UE, sufren el riesgo de seguir estando condicionadas por los intereses de cada EM particular. Es por esto que opinamos que ni siquiera en el caso de obtenerse la unanimidad requerida para la aplicación del artículo 115 quedaría salvado el problema, pues, recordemos, la referida disposición prevé la posibilidad de aprobación por el Consejo de una directiva y, como sabemos, las directivas son instrumentos que establecen los objetivos que deben lograr los EM, pero que no son vinculantes en cuanto a los medios y formas de lograr dichos objetivos¹¹⁸. Precisamente, ante un problema cuyo factor clave ha sido la descoordinación de los distintos Estados, creemos que ha de buscarse una coordinación absoluta, a través de medidas legislativas unitarias y plenamente vinculantes, también en cuanto a la forma y medios dirigidos a acabar con el problema, pues sólo así se llegaría a una verdadera armonización legislativa.

En este sentido, debido a que actualmente no existen mecanismos legales en el Derecho de la UE que permitan tomar este tipo de medidas en materia de fiscalidad directa, nos parece interesante la idea de proponer una reforma del TFUE, en virtud de la cual se atribuyesen mayores competencias a la UE en este ámbito, si bien somos conscientes de lo utópico de esta propuesta, debido a que son demasiados los intereses económicos de los distintos EM que están en juego. Asimismo, partiendo de la operatividad de esta reforma ideal, nos resulta interesante la idea de pensar en una norma comunitaria que no sólo obligase a los EM, como es el caso de las directivas,

¹¹⁶ *Ibid.* “Las doctrinas judiciales norteamericanas...”, p. 20.

¹¹⁷ *Vid.* <http://ec.europa.eu/translation/bulletins/puntoycoma/63/pyc633.htm> consulta realizada el 19 de marzo de 2014.

¹¹⁸ *Vid.* http://ec.europa.eu/eu_law/directives/directives_es.htm, consultado el 28 de marzo de 2014.

sino también a las empresas, que son, en definitiva, las que están llevando a cabo estas prácticas. Así, a nuestro juicio la solución se encontraría en la aprobación de un Reglamento europeo que aprobase un régimen único de imposición de sociedades con la misma eficacia que una ley nacional¹¹⁹.

En definitiva, creemos que la importante repercusión que tienen las prácticas de PFA para el funcionamiento del mercado interior europeo y para la protección de los derechos y libertades comunitarias de sus ciudadanos, junto con la patente imposibilidad de atajar el problema desde la esfera nacional, deberían ser razones suficientes para poder llevar a cabo una flexibilización de las competencias exclusivas de los EM en materia de fiscalidad directa, con el fin de poder atajar el problema mediante la que, desde nuestro punto de vista, constituye la solución definitiva del problema: una armonización del régimen de imposición de sociedades a nivel comunitario, que de lugar a un “impuesto sobre sociedades europeo”.

3.3. Especial referencia a la propuesta BICCIS

En consonancia con todo lo comentado y la postura que hemos adoptado al respecto, nos resulta especialmente interesante la Propuesta de Directiva del Consejo de la UE relativa a la constitución de una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, la “BICCIS”), que es probablemente una de las iniciativas más ambiciosas que ha desarrollado la CE¹²⁰. Tal y como se ha indicado, esta propuesta toma como fundamento jurídico el art. 115 del TFUE, en aplicación del principio de subsidiariedad, que hemos mencionado como única vía de acción que posee la UE en la actualidad para aproximarse a la armonización comunitaria en materia de fiscalidad directa, si bien su operatividad se encuentra limitada por el principio de unanimidad en el voto de los EM¹²¹.

Si bien este proyecto surge con el objetivo de mejorar la eficiencia en el mercado único, eliminando los costes de cumplimiento en materia tributaria que soportan las empresas debido a la inexistencia de una normativa común en el ámbito del IS, y como

¹¹⁹ Vid. http://ec.europa.eu/eu_law/introduction/what_regulation_es.htm, consultado el 28 de marzo de 2014.

¹²⁰ Vid. MÜLLER, A., *op.cit.*, p. 27.

¹²¹ *Ibid.*, p. 23.

forma de fomentar la inversión y el crecimiento en la UE ¹²², en la propia Exposición de Motivos de la propuesta de directiva se pone de relieve el efecto que tendría en relación con las prácticas de planificación fiscal internacional:

“(…) gracias a la BICCIS, las empresas tendrán menores oportunidades de proceder a la planificación fiscal valiéndose de los precios de transferencia o de las discordancias entre los regímenes fiscales de los Estados miembros”.

De aprobarse la propuesta de directiva, se trataría de un régimen facultativo, al que podrían acogerse las sociedades constituidas con arreglo a la legislación de algún EM, que reúnan determinadas características¹²³. Las sociedades y grupos que así lo hiciesen, dejarían de estar sujetas a las disposiciones nacionales que le fuesen aplicables, y el régimen BICCIS se aplicaría preferentemente en caso de discordancia respecto de cualquier acuerdo entre EM¹²⁴.

El objetivo, sería la aprobación de un régimen de imposición directa de sociedades unitario para toda la UE, conforme al cual se calculase una BI consolidada para cada grupo de sociedades que opere en distintos EM, conforme a reglas comunes para todos los grupos, y posteriormente, dicha base consolidada se distribuyese entre las diferentes sociedades que conforman el grupo (o lo que es lo mismo, entre los diferentes EM en los que éstas tengan presencia), tratando únicamente con la administración tributaria del EM donde se encuentre establecida la residencia de la empresa a efectos fiscales¹²⁵ (sistema de ventanilla única). Concretamente, la distribución de la BI consolidada consistiría en la aplicación de una fórmula matemática que, teniendo en cuenta tres factores ponderados (mano de obra, ventas y activos), debería servir para garantizar que los beneficios se graven efectivamente en el lugar en que se han generado¹²⁶.

El propósito de la propuesta BICCIS es, por tanto, lograr una simplificación en el ámbito de la fiscalidad directa a nivel europeo, que, según la CE, “supondría un enorme potencial de ahorro en la gestión administrativa y de gastos tributarios para los grupos de empresas intracomunitarias frente al sistema actual”, que cifra en aproximadamente 700 millones de euros anuales, y asimismo, prevé que el establecimiento de la

¹²² *Vid.* Exposición de Motivos de la Propuesta de directiva [COM(2011) 121 final], publicada el 16 de marzo de 2011.

¹²³ *Vid.* art. 2 de la Propuesta de directiva [COM(2011) 121 final], publicada el 16 de marzo de 2011.

¹²⁴ *Vid.* art. 7 de la Propuesta de directiva [COM(2011) 121 final], publicada el 16 de marzo de 2011.

¹²⁵ *Vid.* art. 109 de la Propuesta de directiva COM(2011) 121 final, publicada el 16 de marzo de 2011.

¹²⁶ Considerando 21 de la Propuesta de directiva COM(2011) 121 final, publicada el 16 de marzo de 2011.

mencionada fórmula de reparto supondría un incremento de la recaudación en la mayoría de los EM de Europa Central y Oriental, así como en Alemania, España, Francia, Grecia e Italia¹²⁷.

La propuesta de directiva establece una regulación pormenorizada y exhaustiva de todos los aspectos relativos a: el cálculo de la BI consolidada, determinando claramente qué elementos la componen y qué ingresos serán considerados exentos y qué gastos deducibles y no deducibles; periodificación y cuantificación; amortización del inmovilizado; tratamiento de pérdidas; acogimiento y abandono del régimen BICIS; consolidación fiscal de los grupos; operaciones *intragrupa*; modificaciones societarias y entradas y salidas de sociedades en el grupo; régimen aplicable a empresas asociadas; y asimismo, también dedica un apartado a normas antifraude y establece una norma general antifraude.

No obstante, en la propuesta no se prevé una armonización de los tipos impositivos, de forma que cada EM aplicaría a la BI que se le distribuyese el tipo que él mismo estableciese haciendo uso de su soberanía fiscal nacional.

Las reacciones de los distintos EM ante la propuesta pueden sintetizarse con la frase “diversidad de opiniones”. Dicha disparidad puede clasificarse en tres grupos de opiniones¹²⁸: un primer grupo de países que rechazan la propuesta tanto por considerarla incompatible con el principio de subsidiariedad como con sus intereses propios; un segundo grupo, que si bien la considera compatible con el principio de subsidiariedad y está de acuerdo con que debe llevarse a cabo una iniciativa similar, no está de acuerdo con aspectos concretos del contenido de la propuesta (entre los que se encuentra España), por ser contrarios a sus intereses; y un tercer grupo de países que todavía no se han pronunciado al respecto. En consecuencia, parece que, al menos en el corto plazo, no se aprobará una directiva armonizadora de la imposición directa en el ámbito europeo.

Apoyamos la propuesta en términos generales, si bien nos gustaría formular brevemente un par de críticas a la misma, acompañadas de algunas propuestas de reforma. Por un lado, consideramos que sería conveniente llevar a cabo una armonización de los tipos impositivos. Según reflexionamos, un mantenimiento de la

¹²⁷ Comisión Europea (2011): Base tributaria Europea del impuesto de sociedades: facilitar y abaratar los negocios, IP/11/319, Bruselas, 16 de marzo 2011, citado por MÜLLER, A., *Ibid.*, p.21

¹²⁸ *Vid.* MÜLLER, A., *op.cit.*, p. 31.

soberanía de los Estados para el establecimiento unilateral de los tipos supondría la persistencia del riesgo de una competencia fiscal a la baja o perniciosa de los EM con el fin de atraer inversiones y empresas, y de surgimiento de nuevas técnicas fraudulentas tendentes a manipular la ponderación de los factores de la fórmula de reparto de la BI consolidada, con el fin de distribuirla de la forma más conveniente en función de los distintos tipos de gravamen.

En este sentido, creemos que la creación de una “administración tributaria europea” aumentaría sensiblemente la eficacia del plan. En términos generales, esta administración europea sería la encargada de tramitar las declaraciones de los grupos y sociedades sometidas al régimen común de un impuesto sobre sociedades europeo, sometiendo su BI consolidada al tipo único europeo, y recaudando la que podría denominarse como “cuota del grupo”. Posteriormente, la administración europea procedería a un reparto de la cuota del grupo entre los EM correspondientes (a la que podría denominarse por ejemplo “cuota de la sociedad residente”), conforme a criterios de distribución similares a los que se indican en la propuesta BICCIS, lográndose un reparto fiel y proporcional al beneficio que se haya generado por cada sociedad del grupo en cada territorio. Con ello, se evitaría la posible falta de imparcialidad del EM a quien, según lo establecido en la propuesta BICCIS, correspondiese la distribución de la BI (*i.e.* al Estado donde el grupo tuviere su residencia fiscal), mecanismo que, a nuestro juicio, podría llegar a truncar la eficiencia buscada con el establecimiento de un régimen único.

Estas soluciones, que en un primer momento pueden parecer irrisorias o desproporcionadas, no se alejan tanto de la realidad. En efecto, lo que proponemos se asimila en gran medida al funcionamiento de los sistemas tributarios en los Estados federales¹²⁹, como es el caso de EE.UU, Canadá, Suiza, Australia, Alemania o Austria, y sin ir más lejos, al funcionamiento de algunos tributos españoles, como por ejemplo el IRPF. Este tributo se configura como un impuesto cedido parcialmente a las CCAA¹³⁰, en los términos que se establecen en la LOFCA, de forma que el 50% de la recaudación corresponde a la CCAA donde el sujeto pasivo tenga su residencia fiscal. Asimismo, también se ceden determinadas competencias normativas a las CCAA, con el fin de

¹²⁹ *Vid.* BOSCH ROCA, N., “La imposición en los países federales: poder tributario y asignación de impuestos por niveles de gobierno”, en *Revista de Economía*, nº4, 2010, pp. 1-5.

¹³⁰ Art. 3 LIRPF.

adaptar esta fuente de financiación a sus necesidades presupuestarias concretas¹³¹. Así, en el ámbito europeo podría implantarse un sistema análogo al del IRPF en España, si bien configurándose la gestión y recaudación del impuesto como competencia exclusiva de la UE, y cediéndose totalmente la recaudación a los EM que corresponda según los criterios de reparto propuestos (cesión total, también prevista por la LOFCA). Asimismo, sería deseable la cesión de determinadas competencias normativas básicas a los EM, con el fin de que éstos pudiesen mantener un mínimo de soberanía fiscal para poder adaptar sus ingresos tributarios procedentes del ISE a su situación financiera concreta (permitiéndoles, por ejemplo, efectuar determinadas deducciones en la “cuota de la sociedad residente” o establecer determinados incentivos), si bien mínimamente, con el fin de no distorsionar la igualdad entre Estados perseguida por el régimen común.

¹³¹ Art. 46 LIRPF.

4. CONCLUSIONES Y PROPUESTAS DE REFORMA

1. La planificación fiscal internacional es, en términos generales, una conducta perfectamente lícita, que se encuentra legitimada por la existencia misma de vacíos legales e incoherencias de encaje de los distintos regímenes fiscales nacionales y la consecuente posibilidad de practicar un lícito arbitraje fiscal, como forma de someterse a las disposiciones fiscales que resulten más favorables a escala internacional. En consecuencia, se dice que la planificación fiscal internacional, en general, se mueve en el ámbito de la elusión y no de la evasión.
2. La crisis económica mundial y la intensa competencia a escala global, han potenciado la explotación, por parte de las empresas multinacionales, de dichas lagunas y discordancias, dando lugar a un fenómeno cada vez más preocupante para los Estados y los organismos internacionales: la “planificación fiscal agresiva” o “abusiva” (PFA), también denominada “ingeniería fiscal”.
3. La PFA se identifica con aquellas prácticas de planificación fiscal que se valen de mecanismos artificiosos que, si bien son estrictamente legales por no contradecir la literalidad de la ley, son contrarias al espíritu o finalidad de dicha ley. Estas conductas, por tanto, no se encuentran avaladas por la práctica de un lícito arbitraje fiscal, sino que sobrepasan los límites de la “juricidad” constituyendo un abuso del Derecho, en tanto que se utilizan artificios jurídicos que crean una falsa apariencia. Así, este abuso del Derecho consiste en un perjuicio ajeno y una vulneración del espíritu o finalidad última de la ley.
4. El perjuicio ajeno que provoca la PFA, es la causa de la fuerte preocupación manifestada por los organismos internacionales, y en especial, por las instituciones europeas:
 - En primer lugar, la PFA supone una elusión fiscal que conlleva un importante menoscabo de las arcas públicas, la cual afecta a la situación económica de los Estados, especialmente en un entorno de crisis financiera y presupuestaria como el actual;

- Como consecuencia de lo anterior, los EM han caído en una vorágine de competencia fiscal perniciosa o “a la baja”, que supone un impedimento al buen funcionamiento del mercado interno europeo, en tanto que afecta directamente al ejercicio de las libertades comunitarias de libre establecimiento y libre circulación de capitales;
 - Asimismo, esta pérdida de ingresos públicos redundará en un aumento de la presión fiscal sobre los contribuyentes nacionales, que bien no pueden o no quieren valerse de estos mecanismos elusivos, lo cual se traduce en una distribución inequitativa de la carga fiscal, por la que la PFA se considera una práctica inmoral contraria a los principios de buena gobernanza fiscal;
 - Además, también es considerada como forma de competencia desleal hacia las PYMES de dimensión nacional, que se encuentran en una situación de desventaja competitiva al no tener acceso a la planificación fiscal internacional.
5. Los ordenamientos tributarios se sustentan sobre los principios de justicia y capacidad económica, de forma que, en consonancia con dichos principios, la finalidad de las normas fiscales es lograr que cada uno contribuya al gasto público de forma equitativa, con arreglo a sus posibilidades. En consecuencia, en tanto que las prácticas de PFA suponen una distorsión de dichos principios, vulneran la finalidad última de las normas fiscales, y por ende, deben considerarse antijurídicas y no estar amparadas por el Derecho.
6. En cuanto a las causas del problema, deben observarse tres factores de forma conjunta. En nuestra opinión, la falta de neutralidad entre los distintos regímenes de imposición de sociedades nacionales, es la causa inmediata o factor clave que ha posibilitado el nacimiento de la PFA. No obstante, pueden identificarse otros dos factores que han potenciado la PFA y acentuado el problema: por un lado, la generalización de las prácticas de PFA se debe, en gran parte, a los factores coyunturales (crisis económica y globalización); y por otro, el fuerte desarrollo

de los mecanismos elusivos, que ha permitido la creación de técnicas elusivas cada vez más sofisticadas, es consecuencia de la incorporación de la planificación fiscal a la estrategia de las empresas, de forma que la fiscalidad se configura como una parte de su cadena de valor.

7. En nuestra opinión, la falta de neutralidad entre los sistemas de IS nacionales es manifestación de una falta de compromiso de los EM con la globalización económica y con la construcción de un verdadero mercado único europeo. Esto es, los sistemas de imposición directa de sociedades no han evolucionado con el entorno. Esta realidad ya ha sido advertida por los organismos europeos, observándose un giro sustancial en su estrategia de ataque a estas prácticas, abogando cada vez más por la cooperación internacional y la coordinación legislativa. Sin embargo, se observa de nuevo una falta de compromiso por parte de los EM, que se muestran reticentes a apoyar una armonización fiscal completa, en detrimento de su soberanía nacional. Siguen primando los intereses particulares sobre los intereses globales, beneficiosos para todos a la postre.
8. Creemos que es necesario lograr que los EM asuman este compromiso, pues, en efecto, la continua proliferación de nuevos mecanismos de elusión que agravan cada vez más el problema, evidencia la incapacidad de los sistemas de imposición de sociedades actuales para reaccionar ante esta problemática de manera efectiva. Se trata de un problema a escala global, por lo que la respuesta debe darse también de forma global.
9. En nuestra opinión es necesaria una armonización del IS a nivel comunitario como solución definitiva al problema en el ámbito de la UE. Proponemos la creación de un único impuesto sobre sociedades europeo (ISE), cuya base imponible total sea la suma de las bases imponibles consolidadas de los distintos grupos de sociedades que operen en la UE. El funcionamiento de dicho impuesto podría equiparse al de los impuestos de los Estados federales o al del IRPF en España. En este sentido, podría crearse una administración tributaria europea que conviviese con las administraciones tributarias de cada EM, la cual tendría la competencia recaudatoria exclusiva del impuesto. Sin embargo, se trataría de un tributo totalmente cedido a los EM, de forma que la administración tributaria

europea procedería al reparto del producto del mismo, en función de una serie de factores ponderados, como por ejemplo el volumen de operaciones o la cifra de ventas, que permitiese un reparto fiel y proporcional al beneficio generado por cada sociedad del grupo en cada territorio.

- 10.** En definitiva, creemos que la creación de un ISE, cuya regulación básica y gestión correspondiese a una administración tributaria europea, cuyo producto resultase totalmente cedido a los EM, y cuyo régimen legal permitiese ceder determinadas competencias normativas mínimas a los EM, podría ser una solución intermedia adecuada a la realidad de la UE, con la que se podría minimizar el riesgo de prácticas de PFA y al mismo tiempo, respetar en cierta medida la soberanía fiscal de los EM en relación con el IS, cuya oposición es, como hemos dicho, el principal impedimento de la armonización fiscal comunitaria en esta materia.

- 11.** No obstante, somos conscientes de los obstáculos que se presentarían tanto para la aprobación como para el desarrollo de una iniciativa de estas características en el seno de la UE, debido a los fuertes intereses económicos que están en juego y al coste y recursos que conllevaría la creación de una administración tributaria central independiente. Así, parece necesaria una concienciación de los EM, con vistas a lograr una verdadera cooperación, primando el beneficio común de la UE sobre los intereses económicos concretos de cada EM en sí mismo considerado.

BIBLIOGRAFÍA

AMORÓS VIÑALS, A., “La planificación fiscal agresiva” en *Estudios financieros: Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, nº362, 2013.

AMORÓS, N., “La Elusión y la Evasión Tributaria”, en *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, Vol. 15, nº 59.

ANEIROS PEREIRA, J., “La tributación de los grupos de sociedades a nivel europeo. El tratamiento de la compensación de pérdidas en el Impuesto sobre Sociedades de los países miembros y en el proyecto de BICCIS”, en *Instituto de Estudios Fiscales*, nº 13, 2012.

BOSCH ROCA, N., “La imposición en los países federales: poder tributario y asignación de impuestos por niveles de gobierno”, en *Revista de Economía*, nº4, 2010.

CÁRDENAS CÁRDENAS, G., *La incidencia de la fiscalidad en la localización de las sociedades holding en España y Suiza: una aproximación teórico-empírica*, tesis doctoral dirigida por Prof. Dra. Tobes Portillo, Universidad Autónoma de Madrid, 2012.

CRUZ PADIAL, I. “Globalización económica: sinónimo de desnaturalización tributaria”, en *Crónica tributaria*, 2002, nº109.

DÍAZ-BERRIO, J. L. E., “Depende: La lucha contra el fraude fiscal”, en *Foreign Policy Edición Española*, 2013, nº71.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, E., y ÁLVAREZ GARCÍA, S., “Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal”, en *Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo*, nº17, 2002.

GALLEGO CAMARENA, M.J., “La armonización del impuesto sobre sociedades mediante la base imponible consolidada común: análisis crítico y alternativas”, en *Instituto de Estudios Fiscales*, nº14, 2013.

GARCÍA NOVOA, C., Catedrático de Derecho Financiero y Tributario-Universidad de Santiago de Compostela (España), *Elusión y evasión internacional*, I Congreso Internacional de Derecho Tributario, Panamá, junio de 2012.

GARIJO, M. R., “Más de diez años de Responsabilidad Social Empresarial ¿Para cuándo su regulación jurídica y el establecimiento de incentivos fiscales?”, en *Revista Vasca de Economía Social*, nº7, 2011.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Las doctrinas judiciales norteamericanas de anti-abuso fiscal (con especial consideración a la reciente codificación de la doctrina sobre la sustancia económica) y la doctrina sobre los acuerdos artificiales aplicable en la Unión europea”, en *Quincena Fiscal Aranzadi* nº21, 2011.

LAMPREAVE MÁRQUEZ, P., “Planificación fiscal internacional”, en *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº19, 2005.

LARRAZ, J., *Metodología aplicativa del Derecho Tributario*, Revista de Derecho Privado, Madrid, 1952.

MARÍN BENÍTEZ, G., *¿Es lícita la planificación fiscal? Sobre los defectos de neutralidad y consistencia del ordenamiento tributario*, Lex Nova, Madrid, 2013.

MÁRQUEZ LASSO, D.E., *El concepto de abuso del Derecho Comunitario en materia tributaria*, tesis doctoral. Universidad de Santiago de Compostela (USC), junio de 2012.

NAVARRO FAURE, A., “La armonización contable en el seno de la Unión Europea. Consecuencias tributarias de las Normas Internacionales de Contabilidad”, en *Impuestos*, nº4, 2003.

PALAO TABOADA, C., *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Lex Nova, Valladolid, 2009.

PALAO TABOADA, C., *La elusión fiscal mediante sociedades. Comentarios a los artículos 38 y 40 de la Ley 50 de 14 de noviembre de 1997*, Civitas, REDF, nº15-16.

PÉREZ DE AYALA, J. L. y GONZÁLEZ, E., *Curso de Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero, 1991.

PRIETO JANO, M. J., “La planificación fiscal internacional y en el ámbito de la Unión Europea”, en *Revista de Estudios Europeos*, nº11, 1995.

SALTO VAN DER LAAT, D., “Los paraísos fiscales como escenarios de elusión fiscal internacional y las medidas anti-paraiso en la legislación española”, en *Crónica Tributaria*, nº93, 2000.

SANZ GADEA, E., “El impuesto sobre sociedades ¿Un impuesto en crisis?”, en *Crónica tributaria*, 2011, nº141.

SERRANO ANTÓN, F., “Hacia una reformulación de los principio de sujeción fiscal”, en *Instituto de Estudios Fiscales*, nº18, 2006.

VALLEJO CHAMORRO, J.M., “La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea”, en *Nuevas tendencias en economía y fiscalidad internacional*, nº825, 2005.

VILLEGAS, H., *Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*, Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1980.