



FACULTAD DE DERECHO

ANÁLISIS DE LA CORRELACIÓN EXISTENTE ENTRE INGENIERÍA FISCAL Y EVASIÓN FISCAL

Autor: Gonzalo Jesús Sánchez Ríos.

5º E3 – C

Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Antonio Palou Bretones.

MADRID | Abril de 2022

Índice

1. Introducción.....	1
1.1. Justificación y objeto	1
1.2. Metodología	2
2. Marco teórico.....	3
2.1. La planificación o ingeniería fiscal.....	3
2.2. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria o fraude de ley.	6
2.3. La simulación.	11
2.4. La evasión, defraudación o fraude fiscal.....	15
3. De la elusión a la evasión fiscal.	18
4. La distinción entre el fraude fiscal, fraude de ley y la economía de opción.	23
5. Los paraísos fiscales.....	26
5.1. Cláusulas de salvaguarda en los impuestos españoles.....	29
5.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.	30
5.1.2. Impuesto sobre Sociedades.....	31
5.1.3. Impuesto sobre la Renta de No residentes.....	32
6. Regulación de la ingeniería fiscal en los países de la Unión Europea y la OCDE.	35
6.1. Contexto	35
6.2. Recomendación de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva.	37
6.3. Directiva de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y sus sucesivas reformas.	40
6.4. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)	43
7. Conclusiones.....	45
8. Bibliografía.....	48

Resumen

El desarrollo y utilización de técnicas de ingeniería fiscal ha experimentado un progresivo crecimiento. Las estructuras de planificación fiscal son cada vez más sofisticadas y difíciles de apreciar y combatir por las autoridades estatales competentes.

Este trabajo analiza la relación existente entre la planificación y la evasión fiscales, y las distintas figuras que se enmarcan bajo esta. A través del estudio de las distintas figuras analizaremos la influencia que tiene la capacidad para la planificación fiscal de los contribuyentes en la realización de técnicas de elusión, simulación, evasión y fraude.

Situaremos la figura de la ingeniería fiscal dentro del complejo marco de figuras existentes relativas a la tributación y, trataremos de definir cada una de ellas y establecer límites entre estas para lograr una mejor comprensión.

Ante esta situación, estudiaremos la normativa y regulación destinada a combatir las técnicas de planificación fiscal agresiva, sus logros hasta el momento y futuras regulaciones en este aspecto, tanto a nivel nacional como comunitario.

Analizaremos también el efecto colateral que tienen las prácticas de ingeniería fiscal, es decir, la aminoración en la recaudación tributaria de los estados, el cuál es uno de los mayores retos a los que se enfrentan las haciendas estatales debido a la enorme importancia que los tributos tienen en el mantenimiento, desarrollo y crecimiento de los países.

Palabras clave: ingeniería fiscal, simulación fiscal, elusión fiscal, evasión fiscal, fraude, recaudación tributaria, paraíso fiscal.

Abstract

The development and use of tax engineering techniques has experienced a progressive growth. Tax planning structures are becoming increasingly sophisticated and difficult to appreciate and combat by the competent state authorities.

This study analyzes the relationship between tax planning and tax evasion, and the different figures that are framed under it. Through the study of the different figures we will analyze the influence that the taxpayers' tax planning capacity has on the realization of tax avoidance, simulation, evasion and fraud techniques.

We will situate the figure of tax engineering within the complex framework of existing figures related to taxation and we will try to define each one of them and establish limits between them in order to achieve a better understanding.

In this situation, we will study the rules and regulations aimed at combating aggressive tax planning techniques, their achievements so far and future regulations in this regard, both at national and EU level.

We will also analyze the collateral effect of tax engineering practices, i.e., the reduction in the tax collection of states, which is one of the greatest challenges faced by state treasuries due to the enormous importance of taxes in the maintenance, development and growth of countries.

Key words: tax engineering, simulation, tax avoidance, tax evasion, fraud, tax collection, tax haven.

Índice de abreviaturas

BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
IRNR	Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
IRFP	Impuesto sobre la Renta Física de las Personas
ITP y AJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LGT	Ley General Tributaria
LIVA	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LIRNR	Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes
TEAC	Tribunal Económico-Administrativo Central
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos

1. Introducción.

1.1. Justificación y objeto

La recaudación fiscal es uno de los pilares esenciales para el desarrollo de las naciones pues los ingresos obtenidos en forma de impuestos son los que permiten la creación de sistemas sanitarios, educativos, infraestructurales que actúan como el motor de avance y crecimiento de los países. Pero esta recaudación fiscal no puede entenderse sin la imposición a los ciudadanos y empresas de una serie de normas que suponen una reducción de sus ingresos, que muy a menudo provocan entre los contribuyentes un enorme descontento y rechazo derivando en la búsqueda por estos de vías de escape a la presión fiscal soportada. En este contexto, se desarrolla uno de los principales problemas a los que se enfrentan las distintas economías del mundo, la reducción en los ingresos por tributos en las arcas nacionales que, como hemos mencionado, son el sustento de los países y la base sobre la que se construye el crecimiento de estos.

Este estudio tiene como objetivo principal analizar la figura de la ingeniería fiscal, es decir, los diferentes medios que los contribuyentes utilizan para hacer más leve la carga fiscal soportada por sus trabajos, inversiones, etc., la relación que la ingeniería fiscal tiene con diferentes figuras (elusión, evasión, etc.); y la influencia y repercusión que estas tienen sobre la mencionada reducción en los ingresos tributarios de los estados.

Dentro las prácticas apuntadas anteriormente, encontramos la figura de la simulación, la elusión, la evasión o el fraude de ley y como consecuencia de la dificultad para diferenciarlas y la vital importancia que tienen para el correcto desarrollo y comprensión de este trabajo, la primera parte de este va a estar enfocada en el análisis de cada una de estas figuras con el objetivo de poder comprender la complejidad del problema a tratar.

Posteriormente, ahondaremos en uno de los puntos más controversiales en relación con las técnicas de planificación fiscal, sobre todo de grandes empresas, que tienen un enorme y negativo impacto sobre la recaudación tributaria, los paraísos fiscales y los diferentes mecanismos diseñados para la lucha contra estos.

Continuaremos haciendo un exhaustivo análisis del marco legal a nivel comunitario en relación con las diferentes prácticas mencionadas, realizando un estudio cronológico de las diferentes fases por las que ha pasado el proceso de regulación y lucha contra las prácticas que actúan en detrimento de la legítima recaudación impositiva por parte de los estados de la Unión Europea.

Finalizaremos con un apartado en el que se recogerán las principales conclusiones alcanzadas tras el estudio realizado, en el que se pongan de manifiesto las diferentes ideas a las que se ha llegado como resultado de la investigación realizada.

1.2. Metodología

La metodología utilizada para la elaboración de este trabajo ha sido la deductiva pues, a partir de una hipótesis personal, hemos tratado de demostrar la existencia de la alta correlación entre las técnicas de ingeniería o planificación fiscal y las figuras de evasión, elusión, simulación y fraude de ley que impactan de forma negativa en la recaudación de los estados.

Para la realización de esta investigación se han utilizado fuentes primarias a través de técnicas cualitativas. En concreto, la revisión no sistemática de fuentes de investigación, bases de datos, publicaciones académicas, manuales de Derecho Tributario, legislación y jurisprudencia aplicable al tema de investigación que pudiera brindar la información necesaria para la correcta elaboración del trabajo.

2. Marco teórico.

Habitualmente las figuras de planificación, elusión, fraude, simulación o evasión, entre otras, son erróneamente utilizadas para referirse a una misma situación o actuación que en realidad son muy diferentes, aunque puedan existir a priori similitudes entre ellas, lo cual, puede llevar a confusión. Por este motivo y en aras de una correcta elaboración y entendimiento del presente TFG, parece adecuado analizar y estudiar de forma detenida y separada cada una de estas figuras.

2.1. La planificación o ingeniería fiscal.

Acudiendo a la Real Academia Española, no encontramos una definición del concepto de planificación o ingeniería fiscales, mientras que sí encontramos definidos los conceptos de “planificación” o “ingeniería financiera”, los cuales pueden ser de ayuda, junto a la jurisprudencia aplicable, para la conceptualización de la idea de planificación o ingeniería fiscales.

De tal modo, es pertinente incluir las definiciones de los mencionados conceptos. Así, la RAE fija la planificación, en su segunda acepción, como: *“Plan general, metódicamente organizado y frecuentemente de gran amplitud, para obtener un objetivo determinado”*. Por otro lado, define la ingeniería financiera como: *“Diseño de instrumentos u operaciones financieras muy complejas, para la financiación de algún tipo de proyecto, tratando de disminuir los riesgos e incrementar los beneficios”*.

A la hora de definir este concepto, es necesario hacer un profundo estudio de la jurisprudencia y doctrina para poder aclarar y precisar lo que se entiende por planificación o ingeniería fiscales.

La tarea de encontrar en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea la simple locución planificación fiscal, puede llegar a ser de gran dificultad puesto que hasta que el Abogado General Poiares Maduro la incluyó en sus Conclusiones presentadas el 7 de abril del 2005 en el asunto C-255/02, no es posible encontrar una referencia explícita al término planificación fiscal. Resulta de interés

destacar que esta primera alusión surge en el contexto del caso Halifax¹ en el cual fue desarrollada la doctrina sobre abuso de derecho en materia de la legislación tributaria armonizada (Mondini, 2018).

El término economía de opción, puede ser asimilable y de ayuda en esta tarea y, es el Tribunal Constitucional en su sentencia 2000/46², el que lo define de la siguiente forma: *“posibilidad de elegir entre varias alternativas legalmente válidas dirigidas a la consecución de un mismo fin, pero generadoras las unas de alguna ventaja adicional respecto de las otras”*.

Según MONDINI, la planificación fiscal es básicamente una estrategia económica que tiene como objetivo el confeccionar la actuación fiscal de mayor eficiencia, lo que implica, el seleccionar de entre todas las posibilidades totalmente legales, la que suponga la menor carga fiscal para el contribuyente (Mondini, 2018). LUCAS DURÁN, ofrece una aproximación muy similar a la anterior: *“Por planificación fiscal puede entenderse un conjunto de acciones dirigidas a optimizar –en el sentido de reducir al máximo– la carga fiscal asociada a un determinado supuesto”* (Lucas Durán, 2014).

Lo interesante de la conceptualización que nos ofrece LUCAS DURÁN es la diferenciación entre dos tipos de planificación fiscal: planificación fiscal lícita y agresiva. Es de especial interés la mencionada en último lugar, pues es un concepto que va estrechamente ligado con otros tantos que vamos a tratar más adelante, como pueden ser la simulación, evasión o conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Podemos entender la planificación fiscal lícita como aquella consistente en la realización de determinadas acciones encaminadas a optimizar y reducir al máximo la carga fiscal del contribuyente, con la esencial característica de que se encuentran dentro del marco legal permitido, y que, por tanto, son perfectamente legales y permitidas por el ordenamiento jurídico.

Por otro lado, la planificación fiscal agresiva es, en cuanto al concepto, idéntica a la lícita. Consiste en llevar a cabo unas determinadas actuaciones que permitan reducir al máximo o incluso eliminar la carga fiscal, pero con la fundamental diferencia de

¹ Mondini, A. (2018). *Planificación fiscal y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea*. Bolonia: Universidad de Bolonia.

² Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Pleno, 46/2000 de 17 de febrero de 2000.

que, en este caso, dichas actuaciones conlleven una vulneración de las normas tributarias aplicables y un ejercicio de abuso del derecho, que indudablemente va a provocar que dichas actuaciones sean calificadas como ilegales y perseguidas por el ordenamiento jurídico y las autoridades competentes.

Para poder distinguir de forma más precisa y correcta estas dos prácticas, parece pertinente el utilizar ejemplos de cada una de ellas que permitan observar las diferencias y matices entre ellas.

Un ejemplo de planificación lícita es el régimen de tributación conjunta en relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPF) recogida el artículo 82 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, que permite, a una determinada unidad familiar, aminorar la cuantía de la base imponible en una cierta cantidad, lo cual se traduce en un menor pago de impuestos de dicha unidad familiar.

Como ejemplo de planificación agresiva encontramos el caso de aquellas personas que declaran su residencia en un determinado territorio con una carga fiscal más laxa de la que pudiera ser, por ejemplo, la española, cuando en realidad su residencia y el desarrollo de su actividad económica ocurre en territorio español. En este caso, el contribuyente se beneficia de un régimen fiscal más favorable económicamente, sin cumplir los requisitos necesarios para poder ser beneficiario de dicho régimen, es decir, vulnerando la norma establecida y, por tanto, constituyendo un ilícito legal.

En este sentido, encontramos un caso de gran actualidad, como es el de los “youtubers” o “influencers”, que han cambiado su residencia a países como Andorra, para beneficiarse de su régimen fiscal. En algunos de estos casos se ha suscitado dudas sobre si dicho cambio de residencia fue real o si la residencia se mantuvo en España tributando en Andorra.

A partir de las definiciones, doctrina y jurisprudencia analizadas, podemos tratar de elaborar una definición de lo que entendemos por ingeniería o planificación fiscal: Diseño de un plan o método de actuación eficiente, que tiene por objetivo minimizar la carga fiscal del contribuyente, ya sea a través de acciones que se enmarcan en el ordenamiento jurídico (planificación lícita) o fuera de este y, por tanto, vulnerando las normas aplicables (planificación agresiva).

2.2. El conflicto en la aplicación de la norma tributaria o fraude de ley.

Antes de poder definir otros conceptos de enorme relevancia para este TFG, es necesario analizar y entender qué es el conflicto en la aplicación de la norma tributaria, cuándo se produce, cuáles son sus efectos y demás cuestiones relevantes.

El artículo 15 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, establece en su apartado primero:

“Se entenderá que existe conflicto en la aplicación de la norma tributaria cuando se evite total o parcialmente la realización del hecho imponible o se minore la base o la deuda tributaria mediante actos o negocios en los que concurran las siguientes circunstancias:

a) Que, individualmente considerados o en su conjunto, sean notoriamente artificiosos o impropios para la consecución del resultado obtenido.

b) Que de su utilización no resulten efectos jurídicos o económicos relevantes, distintos del ahorro fiscal y de los efectos que se hubieran obtenido con los actos o negocios usuales o propios”.

Según PÉREZ ROYO, este artículo 15 recoge la figura que conocemos como fraude de ley y extensa jurisprudencia lo avala como, por ejemplo, la sentencia 1151/2021 del tribunal supremo, en la que continuamente hace referencia al fraude de ley, como el conflicto en la aplicación de la norma tributaria recogido en este artículo 15.

Pero antes de analizar la definición ofrecida por este, y para poder comprender correctamente la figura de fraude de ley de forma general, es necesario acudir a quien fuera uno de los grandes inspiradores de la doctrina sobre el fraude de ley (Pérez Royo & Carrasco González, 2016). Así, DE CASTRO lo define como: *“realización de uno o varios actos productores de un resultado contrario a una ley, que aparece amparado por otra ley dictada con una finalidad diferente”* (De Castro, 1955).

Analizando lo anterior podemos apreciar la existencia de ciertos requisitos necesarios para que se produzca dicho fraude de ley: que exista una ley “de cobertura”, aquella dictada con una finalidad diferente y una ley “defraudada” contra la que se dirigen los actos realizados. Esta idea se apoya en la Resolución de 8 de

noviembre de 1994 (JT 1994, 1663) del Tribunal Económico-Administrativo Central (en adelante TEAC) en la que el tribunal establece lo siguiente: *“en el fraude ley se aprecia la concurrencia de dos normas y la utilización de una de ellas, denominada de cobertura, para eludir la aplicación de otra, y obtener así un resultado prohibido o contrario al conjunto del ordenamiento jurídico”*.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2014 (RJ 2014, 1662) desarrolla y completa la idea del fraude de ley y hace referencia a la existencia de las anteriormente mencionadas leyes “de cobertura” y “defraudada”: *“el fraude de ley parte de la existencia de actos o negocios jurídicos válidos, que reúnen todos los elementos exigidos por el ordenamiento jurídico para desplegar sus efectos jurídicos. Pero se trata de actos o de negocios jurídicos realizados al amparo de una determinada normativa (norma de cobertura) que no les protege, al no perseguir sus resultados habituales, por lo que debe aplicarse la norma tributaria (norma defraudada) que resulta de aplicación a los actos o negocios jurídicos que debieran haberse utilizado con normalidad a la vista de los efectos producidos y circunstancias concurrentes”*.

PÉREZ ROYO se refiere al fraude de ley como aquellos casos en los que los hechos objeto de calificación, muestran ciertas características atípicas (entendido como fuera de lo normal), que dejan entrever que se han llevado a cabo con un espíritu elusivo, en otras palabras, su finalidad es la de enmarcar estos hechos en una norma que resulte más favorable que aquella que sería de aplicación de forma usual (Pérez Royo & Carrasco González, 2016).

De la definición aportada por este autor volvemos apreciar la existencia de los “requisitos” para que se del fraude de ley y, además, podríamos incluir uno más: la realización de ciertas conductas anómalas o fuera de lo habitual.

La doctrina de MARTÍN QUERALT nos ayuda a completar la figura del fraude de ley desde la óptica del derecho tributario, definiéndola como: *“el resultado contrario a una norma tributaria producido por uno o varios actos que se han realizado bajo el amparo formal de una ley tributaria dictada con distinta finalidad de la perseguida por los interesados”* (Martín Queralt, Lozano Serrano, Tejerizo López, & Casado Ollero, 2013).

Vemos como esta definición es una ampliación o adaptación de la doctrina de DE CASTRO al ámbito concreto del derecho tributario y cómo los requisitos que hemos observado aparecen una vez más. Según PALAO TABOADA hablamos en este caso de lo que se conoce en derecho italiano como *ellusione dell'imposta* o *steuerumgehung* en el derecho alemán y que en nuestro derecho encontramos como fraude a la ley tributaria. (Palao Taboada, 2009)

Aunque pueda parecer simple, el ejemplo que utiliza PÉREZ ROYO en su obra resulta altamente ejemplificativo de lo que es el fraude de ley en materia tributaria. Dos sujetos, A y B, constituyen una sociedad en la que el sujeto A aporta un inmueble y el sujeto B realiza una aportación dineraria por valor del inmueble. Acto seguido, A y B disuelven la sociedad y cada uno de ellos recibe, como cuota de liquidación, lo que aportó el otro socio, es decir, A recibe el dinero y B recibe el inmueble. El efecto que tiene todo este proceso de creación, aportación y disolución de la sociedad, es idéntico al de la compraventa. La sociedad ha sido creada para llevar a cabo la compraventa del inmueble, pero sin acogerse a las normas de la compraventa, que en materia tributaria van a ser menos beneficiosas y que son las que conforme a derecho se deberían haber aplicado (Pérez Royo & Carrasco González, 2016).

Podemos observar la presencia de todos los requisitos que hemos mencionado anteriormente. Vemos una actuación anómala, pues en lugar de llevar a cabo una compraventa habitual, se realiza el negocio a través de la constitución de una sociedad. Hay una ley “de cobertura”, la cual permite la creación de la sociedad, las aportaciones sociales y la disolución de esta, y ofreciendo un régimen tributario más beneficioso con relación al negocio que realmente se está produciendo. Y, por último, una ley “defraudada”, la relativa a la compraventa, que recoge la forma en la que ha de realizarse el negocio y que implica un régimen fiscal menos beneficioso para los sujetos.

Al hablar del fraude de ley tributario, es muy importante mencionar y analizar otros conceptos que habitualmente, tanto en la jurisprudencia como en la doctrina de numerosos autores, aparecen muy ligados e incluso se utilizan de forma conjunta para hacer alusión a la misma situación o conflicto. Es el caso de la figura de la elusión fiscal, que es definida por SANZ GÓMEZ de la siguiente forma: “*la articulación de estrategias de minimización del pago de tributos que son conformes con la literalidad*

de la normativa, pero no con una interpretación sistemática o teleológica” (Sanz Gómez, 2017).

Esta definición se puede asemejar a la del fraude de ley en tanto que en ambos casos lo que se busca es, de una forma u otra obtener un trato fiscal más beneficioso. Podríamos decir que la elusión fiscal se diferencia del fraude de ley en que no se utiliza otra norma (la que llamamos anteriormente de cobertura) para infringir otra norma que debiera ser de aplicación (norma defraudada), sino que de aquella norma que sea de aplicación, se buscan todos aquellos vacíos y resquicios dentro de la ley que permitan obtener la menor carga fiscal posible.

Por tanto, aquel que desarrolla acciones de elusión fiscal no lleva a cabo ninguna infracción recogida en nuestro ordenamiento jurídico. Esta definición de elusión fiscal se asemeja más a una práctica de planificación fiscal lícita que de fraude de ley, si bien, es posible que esta elusión se encuentre al límite legal o incluso moral de la norma y del objetivo final de un determinado tributo.

A modo de ejemplo de lo que entendemos como elusión fiscal podemos recurrir al caso de aquellas personas físicas que cambian su residencia para acogerse al régimen fiscal de un territorio cuya carga fiscal es mucho más laxa. En el caso de España, se considera que la residencia fiscal de una residente será aquella en la que se resida por un periodo igual o superior a 183 días dentro del periodo de un año. De esta forma, los contribuyentes cambian su residencia a otro territorio durante este periodo de tiempo para acogerse a su régimen fiscal, y una vez superado el mínimo necesario para establecer allí su residencia fiscal, regresan a España. Este cambio de residencia ha de ser real y efectivo, puesto que aquel que indique que su residencia fiscal se encuentra, por ejemplo, en Andorra, y se acoge a su régimen fiscal cuando en realidad su residencia fiscal no se encuentra en dicho territorio, puede ser sancionado por la administración.

Otro ejemplo de elusión fiscal podría ser el caso en el que un contribuyente establece una entidad, una sociedad, por ejemplo, a la que le va a ceder sus derechos de imagen para que explote estos. Los rendimientos de estos derechos de imagen van a tributar a un tipo inferior (impuesto de sociedades) que al que tributaría si el contribuyente no se sirviera de dicha sociedad para explotar su imagen (IRPF).

Aunque hemos indicado que la actividad de la elusión fiscal no conlleva una violación de la ley, sino una actuación que se mueve en los límites de esta, existen mecanismos que la administración utiliza para poder mitigar o reducir los efectos de estas prácticas.

En este sentido, encontramos las normas generales antielusión que según DELGADO PACHECO: *“cumplen en el Derecho tributario la trascendental misión de asegurar la aplicación correcta del sistema tributario en su conjunto, evitando que esa aplicación se vea alterada por la realización de actos o negocios dirigidos a obtener una aplicación de ese sistema fiscal contraria a la coherencia del mismo”* (Delgado Pacheco, 2017).

Analizando estas figuras vemos como existe una fuerte relación tanto con la planificación fiscal lícita como con la agresiva que analizamos en el apartado anterior.

Podríamos decir que el fraude de ley recae como una modalidad de planificación fiscal agresiva en tanto que, a través de un determinado mecanismo, se utiliza una ley concreta más beneficiosa y se defrauda otra ley que sería aplicable para el caso concreto pero que supone un régimen menos beneficioso, violando así la que sería norma de aplicación, lo cual encaja dentro de la definición aportada del concepto de planificación fiscal agresiva.

Sin embargo, la elusión fiscal podríamos entender que encaja dentro de lo que sería una técnica de planificación fiscal lícita, pues básicamente de lo que trata es de servirse de cualquier opción que se encuentre dentro de los límites de la ley para reducir la carga fiscal que soporta, pero con la fundamental diferencia de que en este caso no hay violación de la ley aplicable, únicamente una ventajosa interpretación del texto legal en beneficio del contribuyente. Esto es en esencia en lo que consiste la planificación fiscal lícita, aprovechar cualquier mecanismo u opción para realizar una aportación lo más eficiente posible dentro de la ley.

Observamos como aquí, por la facultad que se le otorga al contribuyente para planificar su tributación, se producen determinadas conductas (fraude de ley tributario) que tienen en los ingresos percibidos por las arcas nacionales un efecto negativo disminuyendo la cantidad que debería de ser ingresada, ejemplo de la correlación que existe entre la planificación fiscal y el impacto que esta puede tener sobre los ingresos por medio de prácticas fuera de la ley.

2.3. La simulación.

La Ley General del Tributo dedica su artículo 16 a la figura de la simulación y establece lo siguiente:

“1. En los actos o negocios en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

2. La existencia de simulación será declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación, sin que dicha calificación produzca otros efectos que los exclusivamente tributarios.

3. En la regularización que proceda como consecuencia de la existencia de simulación se exigirán los intereses de demora y, en su caso, la sanción pertinente”.

A pesar de que dicha ley dedique a esta figura un artículo completo, de la redacción de este, resulta complicado obtener una definición o concepto claro sobre la figura de la simulación. De este modo, resulta esencial acudir a la doctrina y la jurisprudencia para poder comprender esta figura.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2014 (RJ 2014, 1662) reconoce que: *“la simulación implica la creación de una realidad jurídica aparente (simulada) que oculta una realidad jurídica distinta (subyacente) o que oculta la inexistencia de acto o de negocio jurídico. Esta simulación puede alcanzar a cualquiera de los elementos del negocio o del contrato; en nuestro ordenamiento, por tanto, tratándose del contrato, puede afectar a los sujetos, al objeto y a la causa”.*

Según PÉREZ ROYO, *“existe simulación negocial cuando las partes se ponen de acuerdo para hacer aparecer ante terceros unas relaciones que no se corresponden con la realidad. Bien porque las relaciones o desplazamientos patrimoniales aparentemente pactados no existen en absoluto (simulación absoluta), bien porque la relación realmente acordada es diversa de la que se describe en el contrato (simulación relativa)”* (Pérez Royo & Carrasco González, 2016).

Por último, es interesante acudir a lo dispuesto por el magistrado FRÍAS PONCE en su voto particular de la sentencia del Tribunal Supremo 418/2016, en la cual se recogen los elementos esenciales de la simulación:

1) La existencia de un acuerdo o convenio simulatorio, que puede ser verbal, y que permanece oculto frente a terceros. En el ámbito tributario el engaño en perjuicio de la Hacienda Pública consiste en impedir que se produzca el hecho imponible del acuerdo simulatorio.

2) El motivo o causa del encubrimiento, es decir, la intención disimulada, únicamente conocida por las partes del convenio simulatorio, de crear la apariencia de un negocio, para ocultar que realmente es inexistente (simulación absoluta), o para encubrir otro negocio que se desea disimular (simulación relativa).

3) El negocio simulado, aparente o ficticio, es decir, la declaración de voluntad simulada, cuyas estipulaciones no son las realmente queridas por las partes, y que se ha otorgado para dar la apariencia exterior frente a terceros de un negocio jurídico distinto del llevado a efecto o incluso que no existe.

4) El negocio disimulado en el caso de la simulación relativa, o negocio jurídico distinto del exteriorizado por las partes y que tratan de encubrir.

Con carácter ejemplificativo, es interesante hacer referencia a la sentencia 2216/2019 de la Audiencia Nacional, para poder llegar a comprender en profundidad la figura de la simulación y, en particular, la de simulación absoluta.

En este caso, los hechos que se desarrollan, de forma resumida, son los siguientes: un deportista profesional cede a una sociedad (representada por el padre del deportista) sus derechos de imagen (imagen, voz y nombre) en calidad tanto de deportista profesional como de persona individual, para que esta explote los derechos en todo el mundo, a cambio de una contraprestación de 3000€. La inspección llevo a cabo las investigaciones pertinentes y concluyó que este contrato de cesión de derechos supone una simulación absoluta en tanto en cuanto: el deportista continuó explotando personalmente su imagen celebrando contratos que implicaban la cesión de sus derechos de imagen, la cantidad pagada al deportista, en comparación con los rendimientos de la explotación de los derechos de imagen, resultaba irrisoria (además de que nunca se llegó a acreditar el pago de dicha cantidad), el jugador presentó en el Reino Unido declaraciones de ingresos por derechos de sponsorización. Todo ello, con el objetivo de que esos rendimientos de capital mobiliario obtenidos por la explotación de los derechos de imagen fueran imputados a la sociedad adquirente de los derechos, en lugar de al propio futbolista, aminorando así su carga fiscal.

Analizando conjuntamente esta última sentencia con la doctrina de PÉREZ ROYO, podemos observar cómo los hechos descritos en dicha sentencia se enmarcan en la definición del autor, ya que: tenemos dos partes, el deportista y la sociedad, que se ponen de acuerdo para hacer creer a los terceros que se ha establecido entre ellas una relación, la cesión de los derechos del deportista, que no se corresponde con la realidad, pues el deportista sigue manteniendo esos derechos y explotándolos de forma personal. Se trata de una simulación absoluta porque la relación expuesta a los terceros no existe en absoluto. No se está tratando de exponer una relación distinta a la que en realidad se está dando, sino que esta efectivamente no existe, la cesión de los derechos, aunque en apariencia está presente, en la práctica no se produce.

Acudimos a la sentencia 204/2007 del Tribunal Supremo para estudiar y analizar un supuesto de simulación relativa. D. Silvio, mediador comercial, necesitaba para el ejercicio de su actividad, y como consecuencia de la pérdida parcial de visión, los servicios de chófer que le ofrecía su hermano D. Salvador. Como consecuencia de esta situación además del débil carácter de D. Silvio, D. Salvador fue poco a poco apoderándose de la voluntad de D. Silvio, hasta llegar incluso a la intimidación, llegando D. Salvador, que únicamente tenía los ingresos de chófer, a adquirir varias propiedades. En este contexto y con fecha 9 de septiembre de 1992, D. Silvio otorgó a D. Salvador la nuda propiedad de dos fincas urbanas, en concepto de compraventa, por el precio de 17.500.000 pesetas. Sin embargo, ese precio fue ficticio y nunca se pagó, encubriendo esta compraventa la donación disimulada de las dos fincas.

La compraventa, es un negocio jurídico simulado, pues el *animus* verdadero de D. Silvio, era el de donar las fincas a su hermano D. Salvador. La donación, el negocio jurídico simulado es, por tanto, el verdadero negocio querido por las partes, para el cual se cumplen todos los requisitos necesarios para su validez, pues existe escritura pública que exige la norma para que pueda producirse la donación. En este caso, el negocio jurídico simulado, la compraventa, sería nula y el negocio jurídico disimulado sería válido, la donación.

Ambas modalidades de simulación están altamente relacionadas con la planificación fiscal agresiva, ya que estas se enmarcan y son consecuencia de esta, pues su funcionamiento se basa en el diseño de un sistema a través del cual ocultar la realidad de los negocios jurídicos pretendidos por los contribuyentes para favorecerse de normas aplicables que permitan reducir su carga fiscal violando en este proceso la

ley que sería de aplicación al negocio pretendido y ocultado. Es decir, llevar a cabo una planificación que permita obtener un régimen fiscal más favorable vulnerando las normas de aplicación.

De nuevo como consecuencia de la facultad que disponen los contribuyentes para planificar la forma en la que contribuyen, acabamos acudiendo a supuestos de violación de las normas que tienen una perjudicial repercusión para el resto de los contribuyentes y la sociedad en general.

Habiendo analizado tanto la figura de la simulación como la del fraude de ley, es interesante acudir a la sentencia 904/2020 del Tribunal Supremo pues esta nos ofrece una distinción entre ambas figuras. En este sentido, la sentencia declara lo siguiente: *“se ha declarado que es doctrina jurisprudencial clásica la que distingue el fraude de ley (actual conflicto en la aplicación de la norma) de la simulación afirmando que en aquél el negocio o negocios realizados son reales: no se trata (en el fraude) de ocultar un acto bajo la apariencia de otro, sino, simplemente, de buscar amparo para un acto en una norma que no es la que propiamente le corresponde. Lo que integra el fraude es una conducta que en apariencia es conforme a una norma (norma de cobertura), pero que produce un resultado contrario a otra u otras o al orden jurídico en su conjunto (norma defraudada)”*.

La siguiente tabla nos sirve para apreciar las principales características de las figuras de simulación y conflicto en la aplicación de la norma tributaria y las diferencias que existen entre ellas:

Art. 15 Conflicto en la aplicación de la norma tributaria	Art. 16 Simulación
No ocultación	Ocultación
Negocio jurídico querido por las partes	Negocio jurídico <u>no</u> querido por las partes
Exige realización del hecho imponible	Hecho imponible gravado será el efectivamente realizado

2.4. La evasión, defraudación o fraude fiscal.

El fraude fiscal es definido por el Instituto de Estudios Fiscales como: *“aquel comportamiento del contribuyente que oculta, disfraza o manipula su capacidad económica para no ingresar a la Hacienda Pública la cantidad de impuestos que está obligado a pagar según las leyes vigentes”*.

También, podemos acudir al artículo 305 del Código Penal³ para tratar de comprender lo que el ordenamiento jurídico recoge como defraudación. Así, podemos definirlo como aquellos casos en los que por acción u omisión se defrauda a la Hacienda Pública, eludiendo el pago de tributos, cantidades retenidas o que se hubieran debido retener o ingresos a cuenta, obteniendo indebidamente devoluciones o disfrutando beneficios fiscales de la misma forma.

Con el objetivo de ilustrar de forma práctica el concepto de defraudación es interesante y necesario acudir a la jurisprudencia, en concreto la sentencia 48/2006 del Tribunal Constitucional.

En esta sentencia que resuelve los recursos de amparo acumulados núm. 332-2004, 388-2004 y 397-2004 contra la Sentencia de la Sala Segunda del Tribunal Supremo de 28 de noviembre de 2003, por la que se confirmó en casación la Sentencia dictada por la Sección Sexta de la Audiencia Provincial de Barcelona con fecha de 31 de julio de 2000. En esta última sentencia, se condenó a los demandantes de amparo por un delito contra la Hacienda Pública fundamentado en que los condenados recibieron de su padre una donación de 705.000.000 millones de pesetas cada uno por unos incrementos patrimoniales obtenidos por la venta de unos terrenos de su propiedad, que en lugar de ser declarados en el correspondiente ejercicio del IRPF, fueron ingresados en el patrimonio de una sociedad en la que los condenados tenían un derecho preferente de suscripción. De esta forma, los demandantes de amparo no declararon fiscalmente las cantidades que recibieron por parte de su padre según el impuesto de donaciones y sucesiones, sino que los declararon según las normas que regulan la venta de los derechos de suscripción que realizaron.

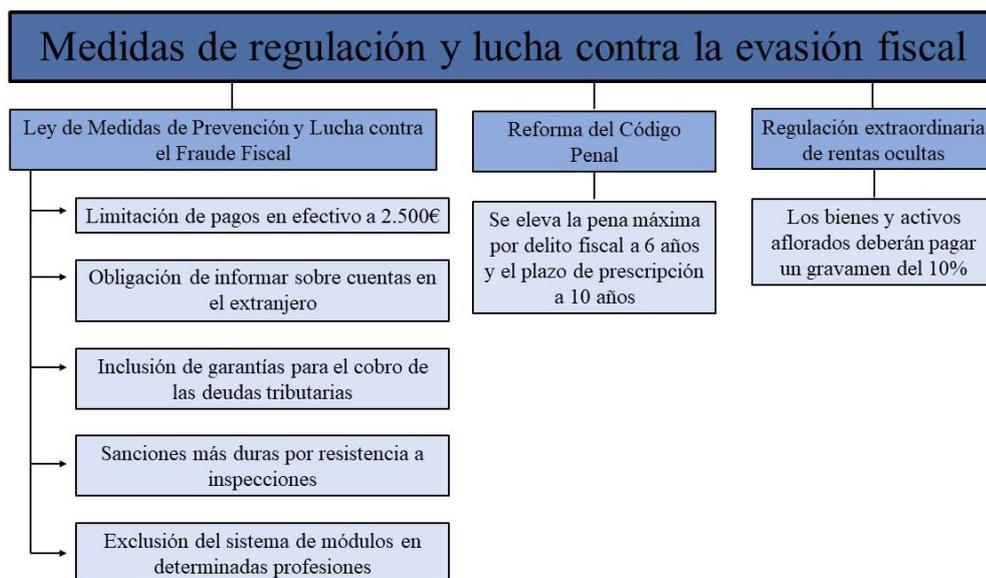
³ Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, núm. 281, de 24 de noviembre de 1995

Vemos claramente en este caso, como los condenados, de forma activa, defraudan a la Hacienda Pública el pago de un impuesto puesto que al haber recibido de su padre dicha donación, esa cantidad debería haber tributado por el impuesto de donaciones y sucesiones y, en cambio, dicha cantidad tributó como una ganancia patrimonial en el IRPF de los condenados, disfrutando estos de un régimen fiscal más beneficioso (menor carga fiscal) que no les correspondía.

Según el informe publicado por la oenegé Tax Justice Network la evasión fiscal supone a nivel global unas pérdidas para los estados de 360.231 millones de euros y, en España, la pérdida es de 3.700 millones de euros en ingresos en concepto de impuestos como consecuencia de la evasión fiscal.

Como consecuencia y en respuesta a esta problemática, con el paso de los años se ha ido desarrollando una serie de medidas enfocadas en la lucha contra el fraude fiscal. Podemos ver las medidas más relevantes representadas en el siguiente esquema.

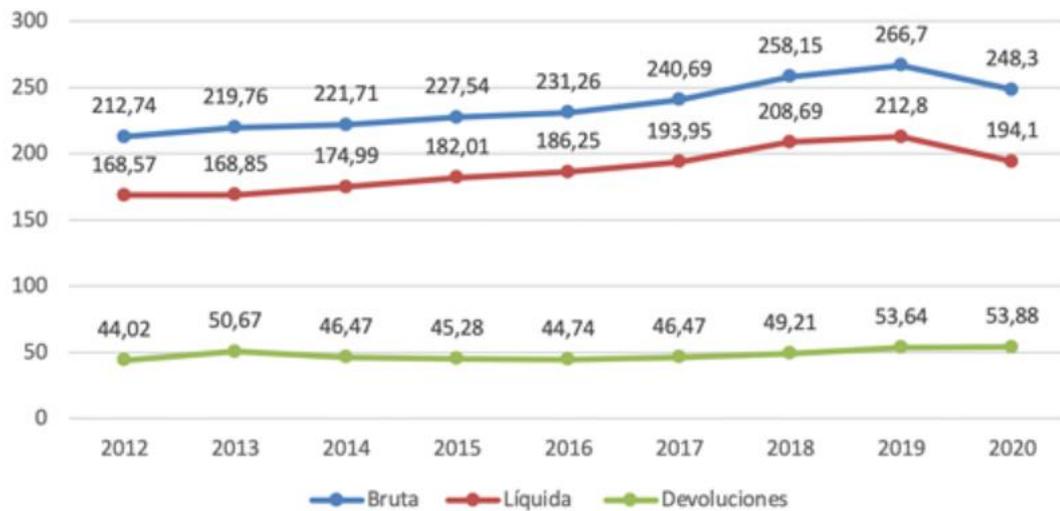
Fig.1. Medidas contra la evasión fiscal



Fuente: (Ministerio de Hacienda y Función Pública)

Estas medidas han tenido un positivo impacto en la recaudación por la Hacienda española en los últimos años, creciendo la cuantía percibida de forma constante desde 2012 hasta 2019 con una caída en el año 2020 que puede explicarse como consecuencia de la pandemia del coronavirus que redujo del volumen de actividad y por consiguiente de tributación. Podemos observar esta evolución en el siguiente gráfico.

Fig.2. Recaudación tributaria de la Hacienda española entre 2012 y 2020



Fuente: (Ministerio de Hacienda y Función Pública)

3. De la elusión a la evasión fiscal.

De lo analizado anteriormente, sabemos que la elusión fiscal es una técnica que, aunque contraria al espíritu y finalidad de la ley, se encuentra dentro de los límites legales y, por lo tanto, no puede ser sancionada como una actuación contraria a ley. Pero el legislador, con el objetivo de frenar el uso abusivo de las técnicas de elusión fiscal y reducir la continua aminoración de la base imponible de los contribuyentes, ha ido desarrollando una serie de sistemas y normas para reconducir estas actuaciones de elusión fiscal.

Un ejemplo de este proceso de conversión de actuaciones enmarcadas dentro de la elusión a la evasión fiscal está relacionado con el Impuesto sobre el Valor Añadido en la compraventa de inmuebles.

La venta por parte de una empresa, como parte de su actividad profesional, de un grupo de 10 inmuebles por un valor de 1 millones de euros, estaría gravada por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en un 10% en caso de que fueran viviendas nuevas y en un 4% para las viviendas usadas. Esto supondría un pago en concepto de impuestos de 100.000 euros en caso de viviendas nuevas y de 40.000 euros en viviendas usadas.

Para reducir la cuantía a pagar en concepto de tributos, un gran número de empresas siguieron una fórmula que permitía disfrutar de un considerable ahorro fiscal.

Este procedimiento, consistía en la constitución de una sociedad, limitada en este caso, con el capital mínimo de 3.000 euros, en la que cada participación tiene un valor de un euro. Posteriormente, se procede a la ampliación de capital por valor de 1.000.000 de euros aportando a la sociedad los inmuebles que se pretenden vender. Esta ampliación estaría gravada al 1% por Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD), suponiendo un pago de 10.000 euros en concepto de impuestos.

En este escenario, la sociedad cuenta con un activo de 1.003.000 euros y un total de 1.003.000 de participaciones. Al no estar gravada la venta de acciones, la empresa vende al comprador interesado, las participaciones de la sociedad cuyo activo está

compuesto por los inmuebles. Al ser el valor de cada participación de 1 euros, el comprador adquiere 1.000.000 de participaciones por 1.000.000 de euros.

El resultado final, el comprador adquiere el control de la sociedad y, por tanto, la propiedad de los inmuebles por un precio de 1.000.000 de euros, habiéndose pagado en concepto de tributos 10.000 en lugar de los 100.000 o 40.000 en su caso, que se habrían pagado si no se hubiera procedido de la forma anterior y la venta hubiera estado gravada por el IVA.

Por tanto, la se soportaría por la compraventa de los inmuebles un pago de 10.000 euros en concepto de ITP y ADJ, en lugar de los 100.000 (vivienda nueva) o 40.000 (vivienda usada) euros que le corresponderían en concepto de IVA a través de una venta “simple”. Esto supondría un ahorro de 90.000 euros en caso de inmuebles nuevos y de 30.000 euros en caso de inmuebles usados.

Esquema del procedimiento

Venta a través de la sociedad

1. Creación de una sociedad

Activo	Patrimonio Neto
3.000 Bancos	3.000 Capital Social

2. Ampliación de Capital

Activo	Patrimonio Neto
3.000 Bancos	3.000 Capital Social
1.000.000 Activo no corriente (inmuebles)	1.000.000 Ampliación Capital

Pago por ampliación de capital en concepto de ITP y AJD: 10.000 euros

3. Venta de acciones de la sociedad

Empresa vende por 1.003.000 las participaciones al comprador sin gravamen.

Venta “simple”

La empresa vende los inmuebles por 1.000.000 pagando en concepto de IVA 100.000/40.000 euros.

Comparación entre las alternativas de venta		
	Venta a través de sociedad	Venta "simple"
Precio de venta	1.000.000€	1.000.000€
Pago en concepto de impuestos	10.000€ (ITP y AJD)	100.000€ (IVA vivienda nueva) 40.000€ (IVA vivienda usada)
Ahorro fiscal	90.000€ (vivienda nueva) 30.000€ (vivienda usada)	0

Como cabía esperar, debido al considerable ahorro fiscal que ofrece esta práctica, un gran número de empresas procedieron a incorporar esta fórmula, lo cual supuso una enorme aminoración de los ingresos de la Hacienda Tributaria española.

Como consecuencia, el legislador decidió incluir una norma que pusiera freno a esta técnica de elusión fiscal tan perjudicial para la recaudación tributaria. En este sentido, encontramos el artículo 108 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores y posteriormente el artículo 314 del Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores, que establecen lo siguiente:

1. La transmisión de valores, admitidos o no a negociación en un mercado secundario oficial, estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

*2. Quedan exceptuadas de lo dispuesto en el apartado anterior las transmisiones de valores no admitidos a negociación en un mercado secundario oficial realizadas en el mercado secundario, que tributarán en el impuesto al que estén sujetas como transmisiones onerosas de bienes inmuebles, cuando mediante tales transmisiones de valores se hubiera **pretendido eludir el pago** de los tributos que habrían gravado la transmisión de los inmuebles propiedad de las entidades a las que representen dichos valores.*

Según el contenido de la ley, se entenderá que existe ánimo de elusión en el pago de impuestos cuando se den alguna de las siguientes circunstancias:

a) Cuando se obtenga el control de una entidad cuyo activo esté formado en al menos el 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

b) Cuando se obtenga el control de una entidad en cuyo activo se incluyan valores que le permitan ejercer el control en otra entidad cuyo activo esté integrado al menos en un 50 por ciento por inmuebles radicados en España que no estén afectos a actividades empresariales o profesionales, o cuando, una vez obtenido dicho control, aumente la cuota de participación en ella.

c) Cuando los valores transmitidos hayan sido recibidos por las aportaciones de bienes inmuebles realizadas con ocasión de la constitución de sociedades o de la ampliación de su capital social, siempre que tales bienes no se afecten a actividades empresariales o profesionales y que entre la fecha de aportación y la de transmisión no hubiera transcurrido un plazo de tres años.

Este artículo indica que en el caso de que se produzca una transmisión de valores, que en principio estaría exenta de gravamen, va a ser gravada por el ITP y AJD cuando, como consecuencia de esta transmisión, se adquiera el control de un entidad cuyo activo este compuesto al menos en un 50% por bienes inmuebles radicados en España; se adquiera el control de una entidad que cuente en su activo con valores que permiten ejercer el control de otra entidad cuyo activo esté conformado al menos en un 50% por bienes inmuebles radicados en España (uso de una entidad intermedia para salvar el caso anterior); y cuando los valores que se transmiten se reciban como contraprestación en la constitución o aumento de capital de un entidad si no han pasado 3 años desde la aportación y la transmisión.

De lo anterior, podemos deducir que, como consecuencia de la actividad del legislador, enfocada en evitar la elusión del pago de impuestos, se lleva a cabo la creación de una norma que tiene el efecto de convertir una práctica que anteriormente se enmarcaba en la figura de la elusión fiscal, pasa a ser una práctica de evasión fiscal.

Este es un claro reflejo del objetivo que persigue el legislador de frenar las prácticas de elusión fiscal que, aunque dentro de la ley, tienen un impacto muy perjudicial en la recaudación de tributos, reconduciéndolas en técnicas calificables como evasión fiscal y, por tanto, sancionables.

4. La distinción entre el fraude fiscal, fraude de ley y la economía de opción.

Anteriormente hemos mencionado y aportado una muy breve definición del concepto de la economía de opción con el objetivo de facilitar el entendimiento la de planificación fiscal analizada previamente. Pero observando la gran relevancia de este concepto en el tema que nos ocupa y la importancia de diferenciar y separar esta del fraude fiscal, vamos a hacer hincapié sobre esta figura y como la misma se diferencia de la defraudación.

Esta relevancia que apreciamos alrededor del concepto de economía de opción (pues la observamos en extensa jurisprudencia y doctrina) choca frontalmente con la opinión de ciertos juristas que de alguna manera entienden la economía de opción como una figura irrelevante en materia jurídica.

ROSEMBUJ se apoya en la *teoría del espacio jurídico vacío*⁴ aportada por BOBBIO y establece que la figura de la economía de opción forma parte del espacio vacío jurídico y, por lo tanto, es una *materia jurídica irrelevante*, en el sentido de que es un concepto sinónimo a los comportamientos en los que el sujeto es libre y no está sujeto a normas imperativas (Pont Clemente, 2006).

La opinión de PONT CLEMENTE parece muy interesante con relación a lo anterior. Este se pronuncia y concuerda con la opinión anterior pues entiende que la economía de opción se define como ese espacio de libertad del que disfruta el contribuyente y al entender esa libertad como algo obvio, tiene sentido que pueda entenderse esta como una figura jurídicamente irrelevante. Sin embargo, este autor considera que la economía de opción en una figura jurídicamente relevante "*merecedora de un análisis jurídico que no de una regulación*", por la continua aparición y uso de esta figura en el debate doctrinal y la jurisprudencia, añadiendo que no es suficiente conformarse con decir que es una figura irrelevante o incluso, que no existe como señala RUIZ TOLEDANO en su obra: *El fraude de ley y otros supuestos de elusión fiscal* (Pont Clemente, 2006).

4 Esta teoría consiste en negar el rasgo de la juridicidad en aquellos ámbitos o con relación a aquellas conductas que no queden contemplados por las normas jurídicas, sin tener en cuenta que la existencia de conflictos jurídicos no depende siempre de la existencia o inexistencia de una reglamentación.

Atendiendo a todo lo anterior y siguiendo la opinión de PONT CLEMENTE es preciso analizar esta figura con profundidad y detenimiento.

Es imprescindible, a la hora de comenzar a analizar este concepto, acudir a la definición que nos propone LARRAZ de la economía de opción: *“conductas de los contribuyentes en las que se da concordancia entre lo formalizado y la realidad, no existe de ningún modo simulación, no se contraría ni la letra ni el espíritu de la Ley y se procura un ahorro tributario”* (Larraz, 1952).

Además, este autor ofrece un ejemplo que es de gran ayuda para comprender mejor su propia definición. El ejemplo es el siguiente: aquella persona que necesita liquidez y para ello se plantea vender la totalidad o parte de sus bienes, ha de saber que si vende títulos o inmuebles que haya adquirido en un periodo menor de tres años, en caso de que se genera una plusvalía esta será gravada como renta, lo que no ocurrirá si los bienes que decide enajenar fueron adquiridos hace más de 3 años. De esta forma, el sujeto podrá elegir que bienes enajenar y de esa decisión puede ocurrir que tenga que ser gravada la plusvalía como renta o no. Aquí el sujeto no simula ningún tipo de negocio ni vulnera ninguna ley, simplemente se decide por un negocio que le permite en virtud de la ley un mayor ahorro fiscal.

En este sentido y siguiendo la opinión anterior, PALAO señala que posibilidad de realizar o no el presupuesto de hecho de un tributo está en cualquier caso abierta a todos los ciudadanos (Ferreiro Lapatza, 2001).

De esta forma podemos afirmar que cualquier sujeto puede decidir o no, realizar cierto negocio utilizando como criterio de decisión, únicamente, la cantidad de impuestos que va a pagar como consecuencia de dicha operación y optar por otro negocio que le vaya a ofrecer una menor carga fiscal.

Pongamos un ejemplo de esta situación: un sujeto, a modo de inversión, se plantea la compra de un inmueble la cual lleva aparejada una determinada carga fiscal. Como alternativa de inversión se plantea la compra de acciones que va a tener un gravamen más reducido. En este contexto, el sujeto libremente y basándose exclusivamente en los impuestos a satisfacer decide llevar a cabo su inversión a través de la compra de acciones. Esta es una decisión que desde ningún punto de vista jurídico ni, en mi opinión, moral puede ser reprochable, cada sujeto es libre de, con su patrimonio decidir, realizar o no un negocio y decantarse por aquel que le ofrezca una carga fiscal

más leve, siempre y cuando esta actuación se adecue a lo establecido y la finalidad que recoge la ley.

Es de importancia aclarar que la economía de opción no se da únicamente cuando la ley ofrece dos opciones equivalentes que suponen diferentes pagos de impuestos, como ocurre en el caso anterior. Esta idea es desarrollada por FERREIRO LAPATZA el cual nos ofrece un ejemplo que nos permite rechazar la idea de que únicamente exista economía de opción cuando, valga la redundancia, la ley ofrezca dos opciones (Ferreiro Lapatza, 2001). El ejemplo que nos ofrece este autor versa sobre la donación de un padre a un hijo (aunque cualquier sujeto es válido para lo que nos ocupa). El padre decide donarle a su hijo 3 millones de euros. Este es sabedor del carácter progresivo del impuesto de sucesiones y de la obligación de acumular aquellas donaciones que se realicen dentro de un periodo de 3 años. Por ello, el padre decide donar 1 millón de euros este año, otro millón de euros dentro de 3 años (2025) y el último millón de euros tres años después de la última donación (2028). De esta forma, el padre evita que la acumulación de acciones, y por lo tanto pagar en concepto de impuesto de donaciones una cifra menor que aquella que hubiera pagado si hubiera realizado, una única donación de 3 millones de euros.

5. Los paraísos fiscales.

No podemos hablar de fraude fiscal, a nivel nacional o internacional, sin hablar de lo que a diario vemos y escuchamos en informativos y diarios, los paraísos fiscales. Estos son territorios cuya principal característica es que ofrecen, a sus ciudadanos y las empresas no residentes que se domicilien en él, un régimen fiscal extremadamente favorable y que sirven como técnica de elusión/evasión fiscal, de ahí que hablemos de paraísos en materia fiscal.

El concepto de paraíso fiscal tiene una clara connotación internacional, ya que quién trata de beneficiarse del régimen que ofrecen, son personas (físicas o jurídicas) que tienen su domicilio real o son residentes en otros países. Cada país recoge sus propias normas y trato con estos paraísos fiscales, lo cual implica que existan una multitud de variados ordenamientos jurídicos refiriéndose al concepto de paraíso fiscal. Por esta razón, y aunque hay ciertas características comunes a todas las definiciones de paraíso fiscal, no existe una única definición de este concepto, es una cuestión relativa a cada uno de los países que lo describen y tratan de regularlos (Paredes Gómez, 2021)⁵.

En el derecho español no existe una definición precisa del concepto paraíso fiscal. Lo que si encontramos es una lista que enumera los 48 países que son considerados como paraísos fiscales en España. Es el Real Decreto 1080/1991 el que enumera dichos países entre los que podemos destacar algunos como: Principado de Andorra (dejó de serlo en 2011), Principado de Mónaco (no es considerado paraíso en la actualidad), las Bahamas (dejó de ser considerado como tal en 2011), República de Chipre (dejó de serlo en 2014), Barbados (dejó de serlo en 2011), etc.

No es casualidad que entre los países enumerados antes, haya varios que han dejado de ser considerados paraísos fiscales, y es que hemos seleccionado estos para poner de manifiesto el carácter variable de esta lista que recoge el Real Decreto en su exposición de motivos: *“Resulta obligado, por lo tanto, establecer la relación de los países y territorios a los que cabe atribuir el carácter de paraísos fiscales a efectos de lo dispuesto en los referidos conceptos, **que estará sujeta a las modificaciones***

⁵ Paredes Gómez, R. (2021). Los paraísos fiscales en el Sistema Fiscal Español. (S. Editorial Aranzadi, Ed.) *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* num. 16/2021 parte Estudios.

que dicten la práctica, el cambio en las circunstancias económicas y la experiencia en las relaciones internacionales”.

Es el Real Decreto 116/2003 el que trajo a la práctica la variabilidad de la mencionada lista al recoger en su artículo segundo lo siguiente: *“Los países y territorios a los que se refiere el artículo 1 que firmen con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o un convenio para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarán de tener la consideración de paraísos fiscales en el momento en que dichos convenios o acuerdos entren en vigor. (Paredes Gómez, 2021)”*

De esta forma, todos aquellos países incluidos en la lista de 48 países que firmaran con España acuerdos de intercambio de información o convenios para evitar la doble imposición con cláusula de intercambio de información dejarían de ser considerados paraísos fiscales.

Así ocurrió con algunos de los países mencionados anteriormente: el Principado de Andorra firmó con España un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria, por lo que desde el 10 de febrero de 2011 (fecha de entrada en vigor del acuerdo) el Principado de Andorra dejó de ser considerado un paraíso fiscal por el Reino de España. De la misma forma, Barbados dejó de ser considerado paraíso fiscal por España desde el 14 de octubre de 2011, fecha en la que entró en vigor el convenio para evitar la doble imposición firmado por las partes.

La ley 36/2006 de medidas de prevención de fraude fiscal define el término “jurisdicción no cooperativa”, concepto asimilable al de paraíso fiscal y completa lo anterior estableciendo una serie de criterios en virtud de la cual se podrá actualizar la lista de países que recoge el RD 116/2003. Estos requisitos son los siguientes:

a) En materia de transparencia fiscal:

1.º) La existencia con dicho país o territorio de normativa sobre asistencia mutua en materia de intercambio de información tributaria

2.º) El cumplimiento de un efectivo intercambio de información tributaria con España.

3.º) El resultado de las evaluaciones "inter pares" realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales.

4.º) El efectivo intercambio de información relativa al titular real, definido en los términos de la normativa española en materia de prevención de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo.

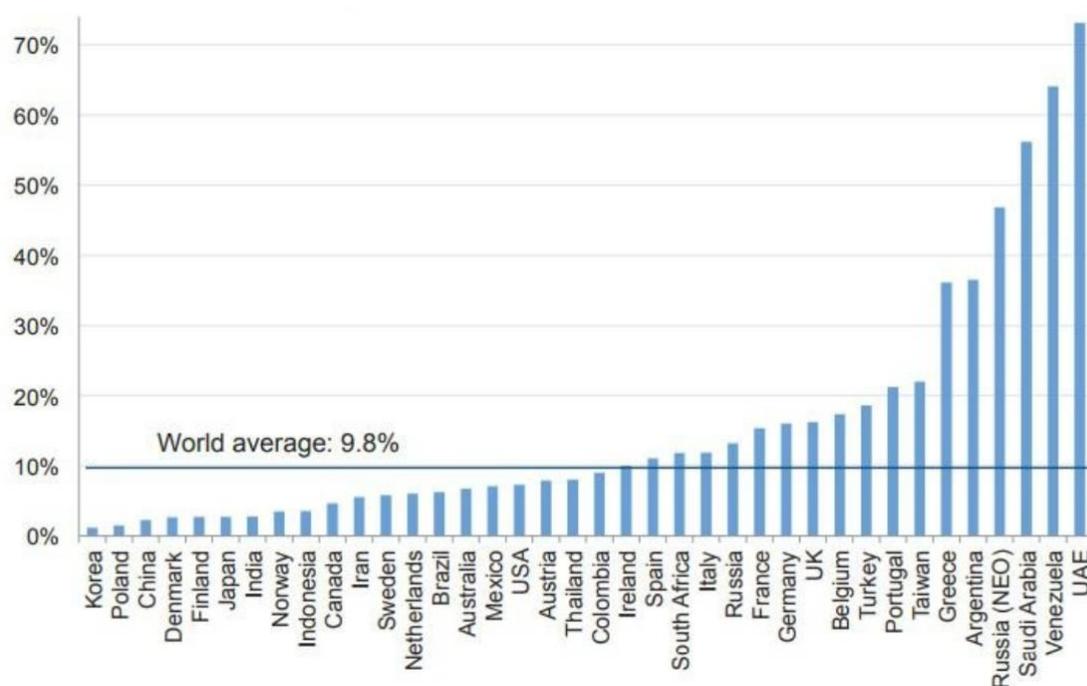
b) Que faciliten la celebración o existencia de instrumentos o de sociedades extraterritoriales, dirigidos a la atracción de beneficios que no reflejen una actividad económica real en dichos países o territorios.

c) La existencia de baja o nula tributación.

Aunque ahora hemos estudiado el papel del derecho español, la Unión Europea, sus organismos y el derecho comunitario, juegan un papel de enorme relevancia en esta materia, estableciendo normas que guían el derecho de los estados miembros, en concreto de España, en el ámbito de la regulación y lucha contra los paraísos fiscales. En este sentido, y en virtud de la disposición adicional quincuagésima de la Ley 9/2017, de Contratos del Sector Público, el Gobierno español está obligado a actualizar la lista de aquellos países y territorios que, en virtud de la mencionada disposición adicional primera de la ley 36/2006, sean considerados paraísos fiscales. Es importante destacar en este sentido, que la Unión Europea elabora desde el año 2017, en base a una serie de criterios de transparencia e intercambio de información, una lista de países considerados como no cooperadores en materia fiscal (Paredes Gómez, 2021).

La utilización de estos territorios como técnica de planificación fiscal tiene en la economía mundial un impacto enormemente negativo. En concreto, se calcula que, en España a través del encubrimiento de beneficios en territorios de baja tributación, las grandes fortunas españolas ocultan el 12% del PIB, situándose entre uno de los 20 países en los que la ocultación de beneficios es más alta.

Fig.3. Comparación entre la riqueza en paraísos fiscales y PIB nacional



Fuente: (Muñoz)

En este gráfico podemos observar como España se posiciona por encima de la media mundial en cuanto al porcentaje que representan los capitales ocultos en paraísos fiscales sobre el PIB nacional, ocupando el decimoséptimo lugar.

5.1. Cláusulas de salvaguarda en los impuestos españoles.

Con el objetivo de evitar el uso como instrumentos de evasión de los territorios que hemos definido como paraísos fiscales o jurisdicción no cooperativa, en las regulaciones relativas a determinados impuestos se recogen una serie de cláusulas que van a tener como objetivo introducir ciertas normas que van a evitar como hemos dicho, el uso de estos territorios para la evasión fiscal.

Para realizar el estudio de estas cláusulas, seguiremos la estructura que utiliza PAREDES GÓMEZ⁶ en su obra “*Los paraísos fiscales en el Sistema Fiscal español*” y nos apoyaremos en los diferentes preceptos recogidos en las leyes pertinentes.

⁶ Paredes Gómez, R. (2021). Los paraísos fiscales en el Sistema Fiscal español. *Revista de Fiscalidad Internacional y Negocios Transnacionales* num. 16/2021 parte Estudios.

5.1.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Empezamos este análisis por uno de los impuestos que más controversia y conflictos genera, el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

El **artículo 7** de la ley del IRPF hace referencia a los rendimientos percibidos por trabajos realizados en el extranjero. Este artículo reconoce una exención para los rendimientos obtenidos en el extranjero con el objetivo de evitar la doble imposición tributaria. Pero para que pueda darse esta exención, este artículo recoge una condición indispensable y es que ha de existir en el territorio en el que vayan a ser gravados estos rendimientos un impuesto análogo al IRPF y, además, establece que en el caso de que el país en el que se graven los impuestos sea considerado un paraíso fiscal, no será posible la aplicación de dicha exención y por tanto esos rendimientos también deberán ser gravados en España.

Los **artículos 8 y 9** de la LIRPF se refieren al concepto de contribuyente y de residencia fiscal. El artículo 8 indica que son contribuyentes por el IRPF aquellos que tengan su residencia fiscal en España. Lo interesante en este caso es que aquellas personas residentes en España y que tenga nacionalidad española pero que acrediten que su residencia fiscal está en un paraíso fiscal, no van a dejar de ser contribuyentes del IRPF, en el periodo en el que se produzca dicho cambio de residencia y en los cuatro años posteriores, de modo que pese a que su residencia fiscal se encuentra en otro territorio, los rendimientos de estos van a seguir siendo gravados por el IRPF, durante el periodo indicado anteriormente (Paredes Gómez, 2021).

Lo referente a la imputación de rentas por la cesión de derechos de imagen lo encontramos en el **artículo 92** de la LIRPF. Una vez más, la ley española permite la deducción de los impuestos satisfechos en el extranjero como consecuencia de la explotación de los derechos de imagen para evitar así la doble imposición tributaria. Pero en el caso de que estos impuestos hayan sido satisfechos en un país calificado como paraíso fiscal estos impuestos no van a ser deducibles.

Por último, como indica PAREDES GÓMEZ es importante mencionar las obligaciones de información derivadas de **la D.A. 13.ª** de la LIRPF por la cual se obliga a todos los contribuyentes a suministrar información de las operaciones derivadas de la tenencia de valores o bienes en paraísos fiscales

Todo lo anterior hace referencia a condiciones y obligaciones adicionales que tienen los contribuyentes del IRPF que de alguna forma están relacionados o vinculados con un paraíso fiscal, con el objetivo de mitigar la evasión fiscal de estos a través de los paraísos fiscales (Paredes Gómez, 2021).

5.1.2. Impuesto sobre Sociedades

En la regulación del IS (Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades) como en la del IRPF vamos a encontrar también numerosas referencias a los paraísos fiscales con relación a varias materias:

El **artículo 8** de la LIS va a recoger una presunción de gran relevancia en relación con la residencia fiscal de las entidades con el objetivo de luchar contra la evasión fiscal internacional. De esta forma, aun cuando estas entidades no recojan los requisitos para establecer su residencia fiscal en España, se va a presumir que dicha residencia se da en territorio español, cuando se de alguna de las siguientes circunstancias:

- Que los activos principales de la entidad, de forma directa o indirecta, estén conformados por bienes situados o derechos que se ejerzan en territorio español.
- Que la actividad principal de la empresa se desarrolle en España (Paredes Gómez, 2021).

El **artículo 15** de la LIS viene a recoger una cláusula aplicable únicamente a aquellas actividades realizadas en paraísos fiscales o que se vayan a pagar a través de personas u otras entidades que residan en alguno de estos territorios. Así, no van a ser deducibles fiscalmente a la hora de calcular la base imponible del IS aquellos gastos incurridos por la realización de servicios que se correspondan con operaciones realizadas con sujetos residente en paraísos fiscales o, como hemos mencionado anteriormente, que se paguen por medio de personas o entidades que residan en estos territorios. Esta es una cláusula que tiene como fundamento la dificultad para la comprobación de la verdadera existencia de estos gastos al estar relacionados con paraísos fiscales.

El **artículo 18** de la LIS recoge la obligación de información de las operaciones vinculadas⁷, las cuales tienen que ser valoradas por el valor de mercado. Es importante recalcar la anotación que hace la autora sobre estas obligaciones de información. La documentación va a ser de carácter simplificado para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 45 millones, con la excepción de aquellas operaciones de transmisión de acciones que no estén admitidas a negociación o que estén admitidas en mercados regulados localizados en paraísos fiscales.

El **artículo 19** de la LIS obliga a que aquellas operaciones que sea realizadas con sujetos residentes en paraísos fiscales han de ser valoradas según el valor de mercado. En este caso, el objetivo es evitar la evasión fiscal internacional a través de la manipulación de precios que es fácilmente ocultable por la falta de información en estos territorios (Paredes Gómez, 2021).

Por último, es interesante hacer referencia a la reducción de rentas procedentes de determinados activos intangibles recogida en el **artículo 23** de la LIS. Esta reducción deriva de la cesión de activos intangibles cuando dichos activos surgen a país de un proyecto de investigación y desarrollo. Para poder beneficiarse de esta reducción es necesario el cumplimiento de ciertos requisitos. Uno de ellos es que el cesionario de estos activos no resida en un paraíso fiscal, salvo que, como en el caso anterior, dicho territorio se encuentre de un país de la Unión Europea.

5.1.3. Impuesto sobre la Renta de No residentes.

Este último impuesto, recogido en el Real decreto Legislativo 5/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, regula aquellas rentas que los no residentes, sean personas físicas o jurídicas, reciben en España. Y como en los dos tributos anteriores, recoge ciertas excepciones y cláusulas que tratan de regular la evasión fiscal por medio de los paraísos fiscales. Siguiendo el esquema utilizado para los anteriores impuestos, de nuevo analizaremos este impuesto a través de sus artículos.

El **artículo 9** de la LIRNR establece lo siguiente: *“Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya*

⁷ Se considera operación vinculada aquella que se realiza entre personas, físicas o jurídicas, que guardan una alta vinculación entre ellas.

satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente”. Lo diferente respecto los paraísos fiscales en este caso es que cuando el contribuyente resida en un paraíso fiscal, las actuaciones de la Administración podrán dirigirse al responsable, exigiéndole la deuda, sin necesidad de la realización de la actuación de derivación de la responsabilidad que se recoge en el artículo 41.5 de la Ley General Tributaria.

El **artículo 14** de esta ley recoge algunas de las rentas que se encuentran exentas de tributación, pero también hace referencia a aquellas que no lo están por el hecho de que las ganancias o rendimientos son obtenidos en paraísos fiscales.

PAREDES GÓMEZ indica como ejemplo de estas rentas exentas las ganancias patrimoniales como consecuencia de la transmisión de acciones y participaciones u otros derechos, que son de aplicación a los residentes en la UE. Sin embargo, cuando la sociedad matriz tiene su residencia en un paraíso fiscal, no va a ser de aplicación la exención de los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes a sus sociedades matrices.

Encontramos en el **artículo 19** del texto refundido de la LIRNR una imposición complementaria aplicable a las rentas de establecimientos permanentes que se transfiera al extranjero. Esta obligación va a aplicar en todo momento en el caso de que se trate de un paraíso fiscal, pero no en el caso de que sean entidades que residen en un país de la Unión Europea (Paredes Gómez, 2021).

El **artículo 40** recoge un gravamen especial y exclusivo para aquellas entidades que residan en un paraíso fiscal y sean propietarios en territorio español bienes inmuebles o derechos reales sobre estos.

El **artículo 46** establece que aquellos contribuyentes que residan en un país de la Unión Europea (siempre que puedan acreditar que tienen su residencia en uno de estos países) pueden optar por la aplicación de las reglas de tributación de los no residentes o por la aplicación de la tributación del IRPF que se aplica a los residentes en España. Según el apartado 7 de este artículo, cuando el contribuyente reside en un paraíso

fiscal este no va a tener la posibilidad de elegir el régimen de tributación al que se quiere acoger.

6. Regulación de la ingeniería fiscal en los países de la Unión Europea y la OCDE.

6.1. Contexto

Habiendo analizado los conceptos anteriores en el contexto del ordenamiento, la doctrina y la jurisprudencia española, y conociendo la enorme relevancia e incidencia que el derecho comunitario tiene en el ámbito de la tributación, es necesario hacer un extenso análisis sobre la legislación comunitaria en materia de planificación, simulación, evasión, paraísos fiscales, etc., en general, todo lo relativo a tributación en el ámbito de la Unión Europea.

Es importante contextualizar el panorama de la legislación, la normativa y de la propia figura de planificación fiscal en los últimos tiempos, para poder llegar a entender los pasos y decisiones que se han dado en el ámbito comunitario de cara a reducir y eliminar los abusos de la ingeniería fiscal agresiva.

En este sentido, la introducción recogida en la Recomendación 2012/772/UE de la Comisión Europea *sobre la planificación fiscal agresiva*, nos puede servir de ayuda para llevar a cabo esta tarea de contextualización.

Con el paso del tiempo y los avances en tecnología y comunicación, las estrategias de planificación fiscal cada vez son más refinadas. Pese a que la ingeniería fiscal es considerada por la mayor parte de los países una práctica lícita y aceptada, como ya sabemos, existe una vertiente de esta, la planificación fiscal agresiva, que a través de la vulneración de la normas va a ofrecer a quien la lleva a cabo la reducción o incluso eliminación de la carga fiscal, lo que todos los ordenamientos jurídicos de la Unión Europea tratan de contrarrestar o evitar diseñando normas y mecanismos legales que les permitan continuar recaudando los impuestos que permitan sostener la estabilidad y el crecimiento de los países.

Pero la existencia de normas en cada uno de estos países provoca la creación de un entramado de leyes y normas que hace muy complicado el control y la aplicación de dichas normas a nivel comunitario, generándose ineficiencias y vacíos que los contribuyentes aprovechan para evitar o reducir el pago de sus impuestos. Y es que las estrategias de planificación fiscal agresiva en la mayor parte de los casos no se dan en un único estado, sino que a través de una serie de mecanismos establecen una red

internacional de estrategias y procedimientos que permiten aprovechar estos “huecos” que las normativas de cada uno de estos países ofrecen.

En este contexto y con el objetivo de obtener un mejor funcionamiento de la fiscalidad y el mercado único a nivel comunitario, desde la propia Comisión Europea se insta a los estados miembros a elaborar y aplicar un enfoque común respecto a la planificación fiscal agresiva para construir un sistema simbiótico y colaborativo que ayude a frenar el enorme perjuicio que sufren los estados como consecuencia de estas técnicas.

La tarea de hacer frente a este problema se lleva desarrollando en el ámbito comunitario desde hace años, antes de que la Comisión Europea recomendara a los estados miembros la colaboración frente a la planificación fiscal agresiva (Recomendación 2012/772). Así, ya en su Comunicación, de 12 de diciembre de 2007, destacaba la idoneidad de enfrentar las prácticas fiscales abusivas con la finalidad de proteger las bases imponibles en los Estados miembros:

“Por lo que respecta a la aplicación de las disposiciones contra la evasión fiscal, la Comisión considera, en particular, que, a la luz de algunas decisiones recientes del Tribunal de Justicia Europeo, urge:

- coordinar con mayor eficacia la aplicación de las medidas contra las prácticas abusivas dirigidas a terceros países, a fin de proteger las bases imponibles de los Estados miembros”.

La Comunicación, de 28 de abril de 2009, *sobre el fomento de la buena gobernanza en el ámbito fiscal*, continuó con la idea de la lucha contra las prácticas abusivas y, recomendaba a los Estados miembros el desarrollo de un mecanismo común de medidas antiabuso. Por último, cabe destacar la Comunicación, de 27 de junio de 2012, *en materia de reforzamiento de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal por la cual*, se instaba a los Estados miembros a contrarrestar la utilización de estructuras artificiales y la explotación de las ineficiencias y desajustes en los regímenes fiscales de estos estados (Martín López, 2015).

Junto a las anteriores Comunicaciones y Recomendaciones que han ido preparando el terreno para la regulación y lucha contra las prácticas de planificación fiscal agresivas, es imprescindible hacer un exhaustivo análisis sobre la mencionada

Recomendación, de 6 de diciembre de 2012, *sobre la planificación fiscal agresiva*. Según el texto de la propia recomendación, esta va dirigida a la planificación fiscal agresiva en el ámbito de la fiscalidad directa.

La erosión fiscal derivada de las prácticas de planificación fiscal agresiva afecta a la justicia tributaria porque va a suponer que hay ciertos sujetos, que por su capacidad económica pueden acceder a determinados mecanismos, contribuyan en menor medida de lo que deberían hacer en condiciones normales y por otro lado, va a afectar al resto de contribuyentes porque estos habrán de realizar un mayor esfuerzo para poder paliar esa menor recaudación tributaria (Martín López, 2015).

Es por eso por lo que esta recomendación va a incluir dos medidas destinadas a la lucha contra la planificación fiscal agresiva y en particular, una medida destinada al control de los mecanismos mencionados en el párrafo anterior que provocan el desequilibrio tributario entre los contribuyentes.

6.2. Recomendación de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva.

La primera medida propuesta por la Recomendación consiste en la inclusión en los convenios de doble imposición que los estados hayan celebrado entre sí o con terceros de una cláusula por la que se aseguren del compromiso adoptado como consecuencia del convenio solo es válido si el elemento concreto está sujeto a impuestos por la otra parte firmante del convenio. La recomendación facilita la tarea a los estados e incluye un modelo de cómo podría ser dicha cláusula:

«En caso de que el presente Convenio establezca que un elemento de la renta es imponible únicamente en uno de los Estados contratantes o que puede gravarse en uno de los Estados contratantes, el otro Estado contratante deberá abstenerse de gravar dicho elemento únicamente si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en el primer Estado contratante».

Según la propia Recomendación, se considerará que un elemento está sujeto a impuestos cuando el territorio en cuestión considere dicho elemento como imponible y no exista ninguna exención de impuestos sobre el elemento, ni se someta a un tipo impositivo nulo ni se beneficie de un crédito fiscal completo.

Además, cuando, con el fin de evitar la doble imposición, un estado miembro a través de una norma unilateral recoja una exención fiscal con respecto a un elemento de la renta que sea obtenido en otro territorio en el que dicho elemento no esté sujeto a impuestos, la Recomendación insta a los Estados miembros a que aseguren la imposición del elemento en cuestión.

El objetivo de esta medida es evitar los supuestos de doble no imposición, que tratan de impedir el gravamen de la renta tanto en el país de la residencia como en el de la fuente de dicha renta, utilizando prácticas de planificación fiscal agresiva. Estas prácticas suelen darse en el aprovechamiento del contenido de los convenios de doble imposición, en los cuales con frecuencia los estados se comprometen a no gravar ciertas rentas, pero no hacen ninguna referencia a si la otra parte firmante del convenio si grava esas rentas y ahí es donde los sujetos aprovechan el vacío para evitar el pago de impuestos. De ahí se entiende que la Comisión inste a los Estados miembros a incluir en los convenios esta cláusula que asegure el gravamen de las rentas por la contraparte firmante de estos convenios. Según MARTÍN LÓPEZ, esta es una cláusula “*subject to tax*” lo cual quiere decir que es condición necesaria para que un estado se abstenga de gravar una renta, que el otro estado realice una tributación efectiva de dicha renta (Martín López, 2015).

La segunda medida que recoge esta Recomendación, de nuevo para contrarrestar las actuaciones de planificación fiscal agresiva, es la de la inclusión de una norma general antifraude que se incluye dentro de los ordenamientos de los países miembros. De nuevo, la Recomendación recoge un modelo de cláusula que podría ser incorporada por los estados:

*«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».*

Es necesario analizar detenidamente los conceptos incluidos en esta última cláusula para poder comprender en profundidad lo que pretende regular.

Se considerarán mecanismos artificiales toda aquella transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento que no tengan carácter comercial⁸.

Se recogen una serie de situaciones que pueden ayudar a determinar si el mecanismo es artificial o no. Entre estas podemos destacar las siguientes:

- el mecanismo se realiza de una forma que no sería la normal en comparación con un comportamiento comercial razonable.
- el mecanismo incluye elementos cuyo objetivo es compensarse o anularse entre sí.
- el mecanismo genera a un importante beneficio fiscal, que no se refleja en los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja.

El objetivo del mecanismo es, según la Recomendación, el evitar la imposición en los casos en los que es incompatible con el espíritu y la finalidad de la norma fiscal aplicable. Se considerará fundamental, aquel objetivo en el que cualquier otra finalidad comparada con este se considere insignificante.

Para determinar si un mecanismo ha producido una ventaja impositiva, se recomienda a los estados que comparen la cuantía a pagar por el contribuyente teniendo en cuenta dicho mecanismo, con la cuantía adeudada si no existiera dicho mecanismo.

La finalidad de esta segunda medida es evaluar y tratar los supuestos de hecho sin considerar los mecanismos artificiales interpuestos por los contribuyentes. Es decir, eliminar la ventaja fiscal que se pretende, calificando los supuestos conforme a su verdadera intención y requiriendo la contribución tributaria normal que fuera de aplicación a dicho supuesto.

⁸ Unión Europea. Recomendación (UE) 2012/772 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva. Diario Oficial de la Unión Europea L 338, 6 de diciembre de 2012, pp. 41-43.

6.3. Directiva de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y sus sucesivas reformas.

A la hora de combatir los sistemas y entramados de planificación fiscal agresiva es fundamental para los Estados miembros que exista un alto grado de transparencia para que estos puedan tener acceso a información suficiente que les permita determinar la licitud o no de determinadas prácticas.

Para reflejar el gran esfuerzo que los organismos europeos están realizando para conseguir este flujo de información interestatal y, entre otros objetivos, frenar las prácticas de planificación fiscal agresiva, es necesario hacer referencia a la Directiva 2011/16 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y sus posteriores reformas.

El objetivo de esta Directiva fue fijar una serie de normas y mecanismos a través de los cuales los Estados miembros van a cooperar en el ámbito del intercambio de información relativa a la administración y ejecución de leyes de los Estados miembros relacionadas con la tributación. En definitiva, el objeto de la directiva fue generalizó el intercambio de información en materia tributaria entre Estados miembros (Nicolao Abinzano, 2020).

Esta ha sido objeto de sucesivas reformas a través de la Directiva 2014/107, conocida como DAC 2, a través de la cual se estableció un estándar común de comunicación de información sobre las cuentas financieras de titularidad de residentes no sujetos a tributación. Posteriormente, fue modificada por la Directiva 2015/2376, la DAC 3, que hizo obligatorio el intercambio de información sobre acuerdos tributarios previos transfronterizos. La tercera reforma vino de la mano de la Directiva 2016/881 (DAC 4), la cual estableció el intercambio de información entre los Estados de los informes país por país de las empresas multinacionales. La DAC 5 o Directiva 2016/2258 instaura una norma por la cual establece el intercambio de información sobre cuentas financieras con el objetivo de garantizar que la información sobre la titularidad de cuentas se comunique al Estado miembro en el que resida dicho titular (Morón Pérez, 2021).

En este punto, llegamos y es de vital importancia hacer referencia y estudiar la Directiva de la Unión Europea 2018/822, de 25 de mayo de 2018, *referente al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en*

relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información, aunque para simplificar la tarea la denominaremos DAC 6 o Directiva de Intermediarios Fiscales, como es habitual en la práctica.

De nuevo, esta Directiva hace referencia al gran perjuicio que las prácticas de planificación fiscal agresiva, cada vez más extendidas y perfeccionadas, están provocando en las bases imponibles de los Estados miembros y hace hincapié en el fundamental papel que juega el intercambio de información entre los estados, dado el esencial carácter transfronterizo y de internacionalidad de estas prácticas abusivas.

La DAC 6 reconoce que el intercambio de información sobre los mecanismos transfronterizos de planificación fiscal agresiva podría tener un impacto positivo en la capacidad de disuasión de los estados, si esta información llegara a en “fase temprana”, entendiéndose como con anterioridad a la realización de dicho mecanismo. Por tanto, es esencial que exista entre los estados un intercambio automático de información para que las autoridades tributarias de cada estado tengan a su disposición la información suficiente para poder identificar y actuar ante prácticas de planificación fiscal agresiva. Esta Directiva hace una especial referencia a, como puede deducirse de su denominación más común, los intermediarios fiscales y se refiere a estos como personas o instituciones que prestan ayuda a los contribuyentes en relación con mecanismos de planificación fiscal agresiva y la ocultación de dinero en otros países.

En este sentido, la DAC 6 va a incluir determinadas obligaciones a los Estados miembros siendo las de mayor relevancia, la obligación de comunicación anticipada de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal potencialmente agresiva que va a recaer sobre los intermediarios fiscales y, de forma subsidiaria o residual, sobre los contribuyentes y, la obligación de intercambio automático de dicha información entre las autoridades fiscales de los Estados Miembros (Aldea Gamarra, 2022).

Para poder comprender correctamente estas dos obligaciones, es importante saber que entendemos por ciertos conceptos que aparecen a lo largo del texto legal. En primer lugar, se entiende por mecanismo transfronterizo, aquel que afecte a dos o más

Estados miembros o a un Estado miembro y un tercer estado, cumpliéndose alguna de las siguientes circunstancias⁹:

- no todos los estados involucrados en el mecanismo son residentes a efectos fiscales en la misma jurisdicción.

- uno o varios de los participantes en el mecanismo son simultáneamente residentes a efectos fiscales en más de una jurisdicción.

- uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad económica en otra jurisdicción a través de un establecimiento permanente situado en esa jurisdicción, y el mecanismo constituye una parte o la totalidad de la actividad económica de ese establecimiento permanente.

- uno o varios de los participantes en el mecanismo ejercen una actividad en otra jurisdicción sin ser residente a efectos fiscales o sin crear un establecimiento permanente que esté situado en esta jurisdicción.

- dicho mecanismo tiene posibles consecuencias sobre el intercambio automático de información o la identificación de la titularidad real.

También es importante entender que se entiende en la DAC 6 por intermediarios: *“cualquier persona que diseñe, comercialice, organice, ponga a disposición para su ejecución un mecanismo transfronterizo sujeto a comunicación de información, o que gestione su ejecución”*.

Posteriormente a esta, la Directiva 2021/514 conocida como DAC 7 viene a incluir una serie de normas para mejorar el intercambio información e introduce requisitos de información sobre operaciones realizadas por medio de plataformas digitales. Es relevante destacar que actualmente el proceso de aprobación de la DAC 8 se encuentra en una fase avanzada. Esta reforma pretende incidir en el intercambio de información en relación con criptoactivos con el objetivo de afrontar la opacidad que cubre a las operaciones realizadas con estos activos y los sujetos que intervienen en estas y que afectan de forma directa a las administraciones tributarias de los Estados miembros.

⁹ Unión Europea. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

6.4. Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Fruto de un movimiento político en el seno del G20 que buscaba recobrar la confianza en el sistema y asegurar que los beneficios queden grabados en lugar donde ocurren las actividades económicas, nace, en 2013, el Plan de Acción BEPS (Base Erosión and Profit Shifting) consistente en un paquete de 15 acciones a través del cual se incluyen una serie de normas y medidas encaminadas a ayudar a los países a contrarrestar el fenómeno de erosión de las bases imponibles y la transferencia de beneficios que como fenómeno global, no solo afecta a países de la Unión Europea, sino a naciones de todo el mundo¹⁰.

Al igual que anteriormente nos han indicado las recomendaciones y directivas emanadas de la Unión Europea, este plan también hace especial hincapié en el negativo impacto que las técnicas de planificación fiscal agresiva tienen sobre la recaudación de los países, en especial sobre los países más desarrollados pues son los que tienen una mayor dependencia de la recaudación fiscal y, pone el foco sobre el esencial papel que juega la información (transparencia, intercambio automático, cooperación, etc.) en la lucha contra esta problemática. Podemos observar cómo los objetivos y obstáculos identificados por este plan están estrechamente ligados a los que ya hemos observado en la regulación de la Unión Europea.

Entrando a analizar el contenido del Plan BEPS, hay ciertos aspectos que son de especial importancia para nuestro análisis.

En primer lugar, la Acción 2 encaminada a neutralizar los mecanismos híbridos, trata de establecer mecanismos para evitar las actuaciones dirigidas a conseguir la doble no imposición, analizadas anteriormente, eliminando los beneficios fiscales que surgen de los desajustes e ineficiencias entre las legislaciones de los países involucrados.

A través de la Acción 11, evaluación y seguimiento de BEPS, lo que trata el plan es de establecer una serie de criterios y fórmulas por las que poder tener acceso a información que permita apreciar ciertas señales de que se está dando una práctica o actuación que puede dar lugar a la erosión de bases imponibles o el traslado de

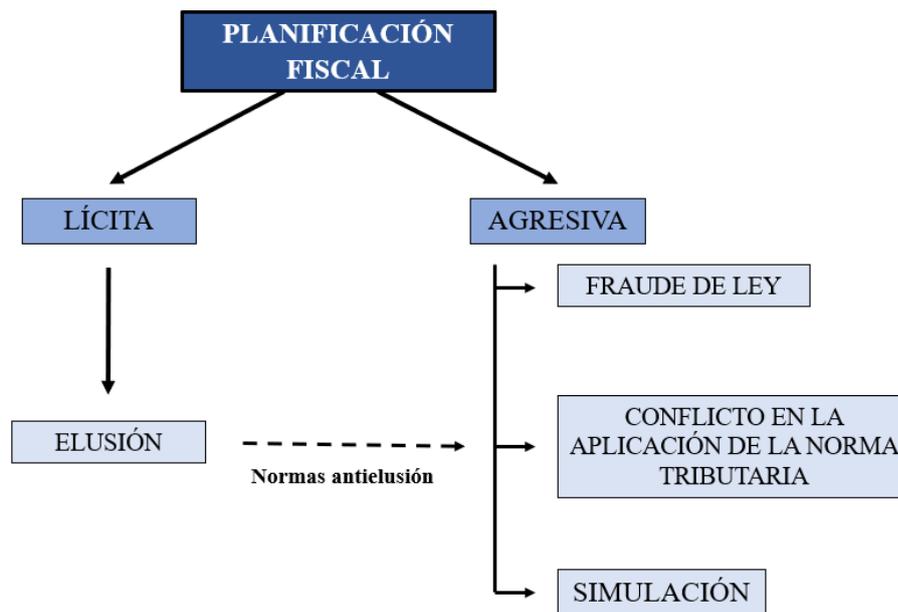
¹⁰ OCDE. (2016). *Proyecto BEPS - Nota explicativa: Informes Finales 2015, Proyecto de la OCDE y del G-20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios*

beneficios. De esta forma, se ha confeccionado una tabla de seis indicadores, teniendo en cuenta la información y los datos disponibles, que va a poder servir como sistema de alerta para la identificación de estas prácticas BEPS. Esta es una de las acciones más relevantes dentro del plan ya que, como ya sabemos, el acceso a la información cada vez es más difícil debido al perfeccionamiento de los mecanismos de planificación fiscal agresiva, por lo que el establecimiento de un mecanismo común de información y alerta es de enorme relevancia en la lucha contra estas prácticas.

Inciendo directamente sobre la planificación fiscal agresiva, encontramos la Acción 12, por la que se exige a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva. Una vez más, el intercambio de información juega un papel de enorme relevancia, es por eso por lo que a través de la Acción 13 se confecciona un marco de buenas prácticas que va a servir de guía a aquellos países que no cuentan en su legislación con normas que obliguen la declaración o que desean mejorar la eficacia de su sistema y poder así, tener acceso anticipado a la información que les permita actuar con celeridad y, hablando coloquialmente, antes de que sea tarde.

7. Conclusiones

La figura de la ingeniería fiscal, elemental en la elaboración de este trabajo, tras el análisis y estudio realizado se sitúa como eje y base de las técnicas de planificación fiscal, tanto lícita como agresiva. Podríamos decir que las figuras que hemos estudiado a lo largo del trabajo (elusión, simulación, etc.) son consecuencia o son posibles por la capacidad que tienen los obligados contribuyentes de aplicar la ingeniería o planificación fiscal.



En este esquema vemos representada la idea anteriormente expuesta. Dentro de la ingeniería o planificación fiscal encontramos dos modalidades: la lícita, en la cual se enmarca la elusión fiscal, definida como aquellas práctica que aprovecha los vacíos en la ley para reducir lo máximo posible la tributación y que, aunque dentro de la ley, son contrarias a su espíritu y finalidad; y la planificación ilícita o agresiva, dentro de la cual encontramos las figuras de simulación del artículo 16 de la LGT, el fraude de ley y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria del artículo 15 de la LGT, figuras que a diferencia de la elusión sí que son contrarias a la ley y sancionables.

Aunque la figura de la elusión fiscal, como hemos indicado, se encuentre dentro de la ley, su espíritu es contrario a esta, de ahí que el legislador con frecuencia trate de reconducir las prácticas de elusión fiscal a alguna de las figuras de ingeniería fiscal agresiva que hemos estudiado en este trabajo.

El detenido y profundo análisis de estas figuras se ha realizado como consecuencia de la gran complejidad para diferenciar y fijar los límites entre cada una de las figuras, necesario poder entender de una forma más exacta y correcta qué es y en qué consiste la ingeniería fiscal en todas sus modalidades.

De forma simplificada, podemos definir la ingeniería fiscal como: el diseño de sistemas y mecanismos que permitan al obligado contribuyente reducir en la mayor medida posible la contribución tributaria ya sea, a través de prácticas dentro de la ley (ingeniería fiscal lícita) o que vulneren la ley (ingeniería fiscal agresiva).

La principal motivación de estas prácticas es el ahorro fiscal y el menor pago en concepto de tributos, legítimo en un principio cuando se acude a actuaciones legales. El problema surge cuando nos adentramos en el campo de las prácticas agresivas e ilegales que vulneran la ley para lograr el mencionado ahorro fiscal.

Como consecuencia de estas prácticas contrarias a la ley, el legislador tanto a nivel nacional como comunitario lleva a cabo un continuo proceso normativo y de regulación enfocado a frenar estas prácticas que, generan en los estados una gran problemática, la indebida aminoración en la recaudación tributaria de las haciendas de los estados.

Aunque es un problema de una enorme entidad para la economía y la sociedad tanto española como mundial, de la investigación realizada podemos deducir que los gobiernos y administraciones competentes, están al tanto de ello y luchando desde hace años por frenarlo.

A nivel nacional, observamos un elevado número de medidas y planes enfocados a frenar este problema los cuales, están surtiendo efecto pues las cifras referentes a la recaudación tributaria están siguiendo una evolución positiva en el tiempo.

El proceso regulatorio a nivel comunitario ha ido evolucionando hacia un sistema más completo y cohesionado entre los países. Partiendo de unas primeras recomendaciones a nivel comunitario que definían la figura de la ingeniería fiscal agresiva y ponían de manifiesto el grave problema que traían consigo, pasando por directivas y recomendaciones de un carácter más específico (intercambio de información, fijación de criterios, sistemas de control y respuestas) enfocadas en aspectos concretos del problema global que supone la ingeniería fiscal, hasta las

últimas normas que están actualmente en elaboración, enfocadas en detener las prácticas agresivas que se llevan a cabo a través de las nuevas tecnologías, como en el caso de los criptoactivos.

La lucha contra las prácticas de ingeniería fiscal agresiva tiene como objetivo principal el frenar el efecto colateral de las mismas, que no es otro que la reducción en la recaudación tributaria de los estados como consecuencia de la utilización de dichas prácticas.

Al ser la recaudación tributaria uno de los elementos esenciales para el mantenimiento, crecimiento y mejora del estado de bienestar en el que vivimos, resulta esencial poner el foco sobre este pernicioso efecto que la ingeniería fiscal tiene sobre los estados.

Y es que la ingeniería fiscal, por definición, está altamente correlacionada con este problema, pues en esencia lo que busca es reducir el pago de tributos por los contribuyentes que ineludiblemente va a repercutir en una menor recaudación fiscal. De ahí que sea necesario el control y regulación de estas figuras que pueden tener para el Estado y la sociedad en general un muy negativo efecto.

8. Bibliografía.

- Aldea Gamarra, A. (2022). La planificación fiscal agresiva en el ámbito de la Unión Europea: especial referencia a la Directiva de Intermediarios Fiscales. (S. Aranzadi, Ed.) *Revista Quincena Fiscal num. 4/2022 parte Estudios*.
- De Castro, F. (1955). *Derecho Civil de España*. Madrid.
- Delgado Pacheco, A. (2017). *Las normas generales antielusión en la jurisprudencia tributaria española y europea*. Madrid: Universidad Autónoma de Madrid.
- Entrecañales Carrión, J. (2014). *El fraude de ley en derecho tributario*. Universidad Pontificia de Comillas, Madrid. Obtenido de <https://repositorio.comillas.edu/xmlui/bitstream/handle/11531/535/TFG000485.pdf?sequence=1>
- Ferreiro Lapatza, J. J. (2001). Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito. *Revista Quincena Fiscal*.
- Instituto de Estudios Fiscales. (s.f.). *Agencia Tributaria*. Recuperado el 31 de Enero de 2022, de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.educacion/Profesores_VT2_es_ES.html#22
- Larraz, J. (1952). Metodología aplicativa del Derecho Tributario. En J. Larraz. Madrid: Revista de Derecho Privado.
- Lucas Durán, M. (2014). LA PLANIFICACIÓN FISCAL Y SUS LÍMITES JURÍDICOS: CUESTIONES SUSTANTIVAS Y PROCEDIMENTALES DE LAS CLÁUSULAS GENERALES ANTIELUSIVAS PREVISTAS EN LA LGT. En I. Merino Jara, & E. Manzano Silva, *Procedimientos tributarios: aspectos prácticos* (págs. 35-64). J.M Bosch. Obtenido de <https://doi.org/10.2307/j.ctvs09qcm>
- Martín López, J. (2015). Planificación fiscal agresiva y normas antiabuso en el derecho de la Unión Europea: análisis de las últimas tendencias. (S. Aranzadi, Ed.) *Revista Quincena Fiscal num. 8/2015*.

- Martín Queralt, J., Lozano Serrano, C., Tejerizo López, J. M., & Casado Ollero, G. (2013). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Tecnos.
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (2020). *Memoria 2020*. Obtenido de <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2020/anexo-cuadros-graficos/grafico-n-14-evolucion-recaudacion-at.html>
- Ministerio de Hacienda y Función Pública. (s.f.). *PORTAL INSTITUCIONAL DEL MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA*. Recuperado el 21 de marzo de 2022, de PLANES DE REGULARIZACIÓN Y LUCHA CONTRA EL FRAUDE.: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Prensa/En%20Portada/Otra%20Informacion/Paginas/Luchacontraelfraude.aspx>
- Mondini, A. (2018). *Planificación fiscal y jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea*. Bolonia: Universidad de Bolonia. Obtenido de <https://www.occ.pt/fotos/editor2/Andrea%20Mondini.pdf>
- Morón Pérez, C. (2021). La obligación de declarar los mecanismos transfronterizos potencialmente agresivos en España y sus límites para los profesionales jurídicos. (S. Civitas, Ed.) *Revista española de Derecho Financiero num. 191/2021 parte Estudios*.
- Muñoz, V. (s.f.). *El Boletín*. Recuperado el 21 de marzo de 2022, de Las grandes fortunas españolas ocultan en paraísos fiscales el 12% del PIB: <https://www.elboletin.com/las-grandes-fortunas-espanolas-ocultan-en-paraisos-fiscales-el-12-del-pib/>
- Nicolao Abinzano, I. (2020). Obligación de comunicar mecanismos de planificación fiscal agresiva, Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley General Tributaria, en transposición de la Directiva 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018. (S. Editorial Aranzadi, Ed.) *Aranzadi digital num. 1/2020 parte Estudios y comentarios*.
- O'Callaghan, X. (2022). *vlex*. Recuperado el 25 de enero de 2022, de <https://vlex.es/vid/fraude-ley->

Sanz Gómez, R. (2017). Elusión Fiscal (regulación en la Unión Europea). *Economía. Revista en Cultura de la Legalidad.*, 251-259.

Legislación

- Ley Orgánica 10/1995, de 23 de noviembre, del Código Penal. Boletín Oficial del Estado, núm. 281, de 24 de noviembre de 1995, <https://www.boe.es/eli/es/lo/1995/11/23/10/con>
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (2003). Boletín Oficial del Estado, núm. 302, de 18 de diciembre de 2003, <https://www.boe.es/eli/es/l/2003/12/17/58/con>
- 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 (2006). Boletín Oficial del Estado, núm. 285, de 29 de noviembre de 2006, <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/28/35/con>
- Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal (2006). Boletín Oficial del Estado, núm. 286, de 30 de noviembre de 2006. <https://www.boe.es/eli/es/l/2006/11/29/36/con>
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (2014). Boletín Oficial del Estado, núm. 288, de 28 de noviembre de 2014. <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con>
- Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público (2017). Boletín Oficial del Estado, núm. 272, de 9 de noviembre de 2017. <https://www.boe.es/eli/es/l/2017/11/08/9/con>
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (2004). Boletín Oficial del Estado, núm. 62, de 12 de marzo de 2004. <https://www.boe.es/eli/es/rdlg/2004/03/05/5/con>
- Real Decreto 1080/1991, de 5 de julio de 1991. Boletín Oficial del Estado, núm. 167, de 14 de julio de 1991. <https://www.boe.es/eli/es/rd/1991/07/05/1080/con>

- Real Decreto 116/2003, de 31 de enero de 2003 (2003). Boletín Oficial del Estado, núm. 28, de 1 de febrero de 2003, páginas 4294 a 4297. <https://www.boe.es/eli/es/rd/2003/01/31/116>

Jurisprudencia

- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Pleno, 46/2000 de 17 de febrero de 2000.
- Sentencia del Tribunal Constitucional, Sala Pleno, 48/2006 de 13 de febrero de 2006.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, 1151/2021 de 22 de septiembre de 2021.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, 418/2016 de 24 de febrero de 2016.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2º, RJ 2014\1662, de 24 de febrero de 2014.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Contenciosos- Administrativo, Sala 3º, 904/2020, de 2 de julio de 2020.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1ª, 34/2012 de 27 enero de 2012.
- Sentencia del Tribunal Supremo, Sala de lo Civil, Sección 1ª núm. 204/2007 de 26 febrero de 2007.
- Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4º, 2216/2019 de 13 de mayo de 2019.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central, núm. 464/2001 de 20 julio de 2002.
- Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 8 de noviembre de 1994 (JT 1994, 1663).
- Unión Europea. Directiva (UE) 2011/16 del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE. Diario Oficial de la Unión Europea L 64, de 15 de febrero de 2011, pp.
- Unión Europea. Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio

automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información. Diario Oficial de la Unión Europea L 139, 25 de mayo de 2018, pp. 1-5.

- Unión Europea. Recomendación (UE) 2012/772 de la Comisión, de 6 de diciembre de 2012, sobre la planificación fiscal agresiva. Diario Oficial de la Unión Europea L 338, 6 de diciembre de 2012, pp. 41-43.