

# Paquete de medidas de la Comisión Europea para la lucha contra la evasión fiscal

**Pilar Álvarez Barbeito**

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña  
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo*

---

El pasado 28 de enero, la Comisión Europea publicó un paquete de medidas de lucha contra la evasión fiscal orientado fundamentalmente a luchar contra la planificación fiscal agresiva, a aumentar la transparencia entre los Estados miembros y a garantizar una competencia más justa para todas las empresas del mercado único.

Con esos objetivos, el paquete de medidas comprende cuatro documentos fundamentales:

- Una propuesta de directiva relativa a la lucha contra la elusión fiscal.
- Una propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE, en lo que respecta al intercambio automático de información.
- Una recomendación sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales.
- Una comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la estrategia exterior para una imposición efectiva.

Destacaremos, a continuación, los aspectos más relevantes de tales documentos, en los que se introducen una serie de medidas que, si bien no tienen todavía eficacia vinculante, ponen de relieve la importancia y la necesidad de adoptar estrategias globales de cumplimiento fiscal:

## **1. Propuesta de Directiva relativa a la lucha contra la elusión fiscal**

Tal y como se establece en su exposición de motivos, la propuesta surge a raíz de la finalización del Proyecto BEPS del G20 y de la OCDE, respondiendo a la demanda del Parlamento Europeo, de varios Estados miembros, de las empresas y de la sociedad civil y de algunos de los socios internacionales relativa a la necesidad de reforzar y dotar de mayor coherencia el enfoque de la Unión Europea en materia de lucha contra el fraude del impuesto sobre sociedades.

Con ese objetivo, la propuesta de directiva establece normas de lucha contra la evasión fiscal en seis ámbitos específicos, a saber:

### *a) Deducibilidad de los intereses*

La propuesta, situada en la línea de la acción número 4 de BEPS, recomienda establecer una limitación a la deducibilidad de los intereses financieros a un máximo del 30 % del beneficio antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones (EBITDA) o a un millón de euros si tal porcentaje fuese superior. Este mecanismo ya lo incorporó España (art. 16 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades o LIS), siguiendo el modelo alemán del 2008.

*N. de la C.:* En las citas literales se ha rectificado en lo posible —sin afectar al sentido— la grafía de ciertos elementos (acentos, mayúsculas, símbolos, abreviaturas, cursivas...) para adecuarlos a las normas tipográficas utilizadas en el resto del texto.

No obstante, la propuesta abraza también la posibilidad de que los Estados miembros puedan autorizar la deducción íntegra de los costes de endeudamiento excedentarios si el contribuyente puede demostrar que la ratio entre sus fondos propios y el total de sus activos es igual o superior a la ratio equivalente del grupo, extremo sujeto a una serie de requisitos.

*b) Imposición de salida*

La Comisión recomienda establecer impuestos de salida en caso de transferencia de activos desde la matriz a un establecimiento permanente situado en un Estado miembro o en un tercer país y viceversa, en casos de traslado de residencia fiscal a otro Estado miembro o a un tercer país y en casos de traslado de un establecimiento permanente fuera de un Estado miembro. Según esta propuesta, se gravará al contribuyente con un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados en el momento de la salida, una vez deducido el valor de estos últimos a efectos fiscales. Este mecanismo ya fue introducido en nuestro país en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades del 2004.

Se prevé, además, la posibilidad de aplazamiento del pago del impuesto de salida, extremo que podrá conllevar la aplicación de intereses. Incluso, cuando exista un riesgo demostrable y real de no recuperación, el Estado miembro podrá exigir al contribuyente que constituya una garantía para el aplazamiento.

*c) Cláusula de inversión (switch over)*

Se recomienda el establecimiento de limitación de beneficios fiscales respecto de las rentas que provengan de una distribución de dividendos o ganancias de capital provenientes de participadas, filiales o establecimientos permanentes situados en países de baja tributación. Se considera que concurre tal circunstancia en los casos en los que, en el país de residencia de la entidad o del establecimiento permanente, los beneficios se sujeten a un tipo impositivo inferior al 40 % del tipo que se habría aplicado en el

Estado miembro del contribuyente. En estos supuestos se propone el gravamen de los ingresos de origen extranjero, aunque permitiendo la deducción del impuesto abonado en el tercer país.

Sobre esta medida han de tenerse en consideración los efectos perniciosos que su implantación podría tener frente a la aplicación del actual artículo 21 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, situación ya comentada en la alerta fiscal publicada sobre la *switch-over clause*.

*d) Norma general contra las prácticas abusivas (NGCPA)*

Se propone también una cláusula general antiabuso, de funcionamiento similar a la figura de los «motivos económicos válidos» prevista en nuestra legislación, en virtud de la cual los Estados miembros, en caso de sospechar que un acuerdo comercial se ha formalizado únicamente por motivos fiscales, lo ignorarán denegando la aplicación de los beneficios fiscales pretendidos con la operación.

*e) Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas (SEC)*

En línea con la acción 3 de BEPS, la propuesta de directiva recomienda integrar en la base imponible del contribuyente las rentas no distribuidas de filiales cuando se verifiquen determinadas condiciones, tales como el sometimiento a un tipo de gravamen efectivo inferior al 40 % del tipo aplicable en el Estado miembro de la matriz, y que más del 50 % de las rentas de la filial sean intereses y otras rentas generadas por activos financieros, rentas derivadas de la propiedad intelectual, dividendos y rentas generadas por la enajenación de acciones, rentas procedentes de actividades de seguros o de actividades financieras, etc.

Lo anterior no se aplicará cuando la entidad sea residente fiscal en un Estado miembro o en un tercer país que sea parte del Espacio Económico Europeo, salvo que el establecimiento de la entidad sea completamente artificial o en la medida en que ésta incurra

en arreglos falseados para obtener ventajas fiscales.

Por otra parte, tales medidas de transparencia fiscal internacional no se aplicarán a las entidades financieras residentes en la Unión Europea o en un tercer país del Espacio Económico Europeo, ni a sus establecimientos permanentes situados en uno o varios Estados miembros.

*f) Marco para hacer frente a las asimetrías híbridas*

Por último, destacaremos que la directiva, en línea con la acción 2 de BEPS, propone medidas de aplicación bilateral para hacer frente a las asimetrías híbridas. Así, cuando dos Estados miembros califiquen de forma diferente a un mismo contribuyente (entidad híbrida) —incluidos sus establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros— y ello dé lugar, bien a una situación en la que se efectúe una deducción del mismo pago o de los mismos gastos o pérdidas, tanto en el Estado miembro en el que se produzcan como en otro Estado miembro, bien a una situación en la que se deduzca un pago en el Estado miembro de origen sin la correspondiente inclusión de dicho pago en otro Estado miembro, la consecuencia ha de ser que ese otro Estado miembro de destino deberá aplicar la calificación que el Estado de origen dé a la entidad híbrida.

Por otra parte, la misma regla debe resultar aplicable en el caso de que dos Estados miembros otorguen una calificación jurídica diferente a un mismo pago (instrumento híbrido) y ello ocasione una situación en la que se produzca una deducción en el Estado de origen sin la correspondiente inclusión del mismo pago en el Estado de destino.

**2. Propuesta de modificación de la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático de información**

Otra de las medidas comprendidas en el paquete de lucha contra la evasión fiscal es la modificación de la Directiva 2011/16/EU, sobre cooperación administrativa en el ámbito fiscal, a fin de garantizar que la citada directiva siga

previando una cooperación administrativa completa y efectiva entre las administraciones tributarias estableciendo la obligatoriedad del intercambio automático de información en lo que respecta a los informes país por país, buscando así lograr un cierto grado de uniformidad en la aplicación de la acción 13 del Proyecto BEPS en toda la Unión Europea.

A tenor de la propuesta, cada Estado miembro adoptará las medidas necesarias para exigir que la entidad matriz última de un grupo con residencia en su territorio elabore un informe país por país, que deberá presentarse en un plazo de doce meses a contar desde el último día del ejercicio fiscal y que contendrá lo siguiente:

- a) Información agregada relativa a los ingresos, a los beneficios y pérdidas antes de impuestos, al impuesto sobre la renta pagado y devengado, al capital declarado, a las ganancias acumuladas, al número de empleados y a los activos materiales distintos del efectivo, respecto de cada jurisdicción en la que opere el grupo multinacional.
- b) La identificación de cada entidad constitutiva del grupo que establezca la jurisdicción de la residencia fiscal de tal entidad y, cuando sea diferente de dicha jurisdicción de residencia fiscal, la jurisdicción a cuya legislación esté sometida dicha entidad, así como la naturaleza de sus principales actividades.

En un plazo máximo de quince meses desde que termine el periodo impositivo al que se refieran, los Estados miembros deben intercambiar los informes país por país con todos los Estados miembros en los que el grupo tenga entidades o establecimientos permanentes residentes.

En torno a esta cuestión hay que destacar, en lo que atañe a España, la reciente firma, el 27 de enero del 2016, del llamado Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el Intercambio de Información País por País, a fin de regular el informe (*CbC Report*) que los contribuyentes presenten ante las autoridades fiscales de los países firmantes. Además, ha de tenerse en cuenta lo dispuesto por la normativa reguladora del impuesto sobre sociedades, especialmente por el Real

Decreto 634/2015 (arts. 13 y 14), en el que se recoge ya la presentación obligatoria de la referida información para ejercicios iniciados a partir del 1 de enero del 2016, respecto de grupos multinacionales cuya matriz última resida en España y siempre que, en el ejercicio anterior, haya tenido más de setecientos cincuenta millones de euros de cifra de negocios.

En virtud del acuerdo y en línea con la propuesta de la Comisión comentada, la Administración española dispondrá de quince meses, a contar desde la finalización del periodo impositivo del impuesto sobre sociedades a que se refiera la información, para remitirla a las jurisdicciones involucradas. Por último, hay que destacar que la información obtenida será utilizada exclusivamente por las administraciones tributarias y se garantizará la confidencialidad de los datos tributarios.

### **3. Recomendación sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales**

La Comisión, partiendo del hecho de que los convenios fiscales no deben generar posibilidades de no imposición o de reducción de impuestos mediante la elección abusiva de los acuerdos más favorables u otras estrategias abusivas que sólo anulan el efecto de tales convenios y menoscaban los ingresos fiscales de los Estados contratantes, y tomando en consideración los resultados de los informes finales sobre las acciones 6 y 7 del Proyecto BEPS, recomiendan:

- Incluir una modificación en la cláusula general antiabuso de los convenios para evitar la doble imposición (CDI) añadiendo un inciso en el que se señale lo siguiente: «Sin perjuicio de las demás disposiciones del presente convenio, no se concederá ningún beneficio con arreglo al presente convenio con respecto a ningún ingreso o capital si se puede concluir razonablemente, habida cuenta de todos los hechos y circunstancias pertinentes, que la obtención de dicho beneficio era uno de los principales objetivos de cualquier acuerdo o transacción que haya dado lugar, directa o indirectamente, a tal beneficio, a menos que se demuestre que refleja una actividad económica auténtica o que la concesión de tal beneficio en las circunstancias del caso sería conforme con el objetivo y la finalidad de las disposiciones pertinentes del presente convenio».
- Que se apliquen y utilicen las nuevas disposiciones propuestas del artículo 5 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE a fin de combatir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente estipulado en el informe final sobre la medida 7 de BEPS.

### **4. Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la estrategia exterior para una imposición efectiva**

En esta comunicación se recogen medidas que puedan ayudar a la Unión Europea a promover la buena gobernanza fiscal a escala mundial, a luchar contra las amenazas externas de erosión de la base imponible y a garantizar la igualdad de condiciones a todas las empresas. Además, se estudia la forma de integrar mejor la buena gobernanza fiscal en las políticas de relaciones exteriores más generales de la Unión Europea y de consolidar compromisos internacionales, especialmente en el campo del desarrollo.

En ese contexto, la Comisión estima necesario:

- un nuevo análisis de los criterios de buena gobernanza en la Unión Europea, tomando en consideración la dimensión que la transparencia fiscal ha alcanzado en virtud del intercambio automático de información fijado como nueva norma mundial en toda la OCDE, así como los avances efectuados sobre la competencia fiscal leal;
- el fomento de la cooperación en materia de buena gobernanza fiscal por medio de acuerdos con terceros países;
- prestar asistencia a los países en desarrollo para cumplir las nuevas normas de buena gobernanza fiscal.

Además de lo anterior, la Comisión destaca la necesidad de dotar a la Unión Europea de instrumentos contundentes capaces de dar respuesta a los terceros países que se nieguen a respetar las normas de la buena gobernanza fiscal. En ese contexto, las me-

didias a las que se refiere la comunicación abarcan los siguientes aspectos:

- El desarrollo de un procedimiento de la Unión Europea para la evaluación y la elaboración de listas de terceros países que seguirá la senda emprendida por el Plan de acción para un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz del 2015.
- La adopción de un enfoque común de la Unión Europea para elaborar las listas de terceros países, de forma que la «lista paneuropea» se plantea sólo como una solución provisional mientras avanza el trabajo hacia ese objetivo final orientado a lograr un sistema común para la evaluación, el escrutinio y la elaboración de las listas de terceros países.
- La adopción de medidas que sirvan de incentivo para aumentar la transparencia y la justicia fiscal en las jurisdicciones de la lista. En ese sentido, las «contramedidas» que puedan adoptarse contra ellas servirán tanto para proteger las bases imponibles de los Estados miembros como para ofrecer a dichas jurisdicciones incentivos para introducir las mejoras necesarias en su sistema tributario.
- El refuerzo del vínculo entre los fondos de la Unión Europea y la buena gobernanza fiscal, para lo que la Comisión recomienda ampliar las disposiciones que actualmente prohíben invertir o canalizar fondos de la Unión Europea mediante entidades de terceros países que no cumplan las normas internacionales de transparencia fiscal.