



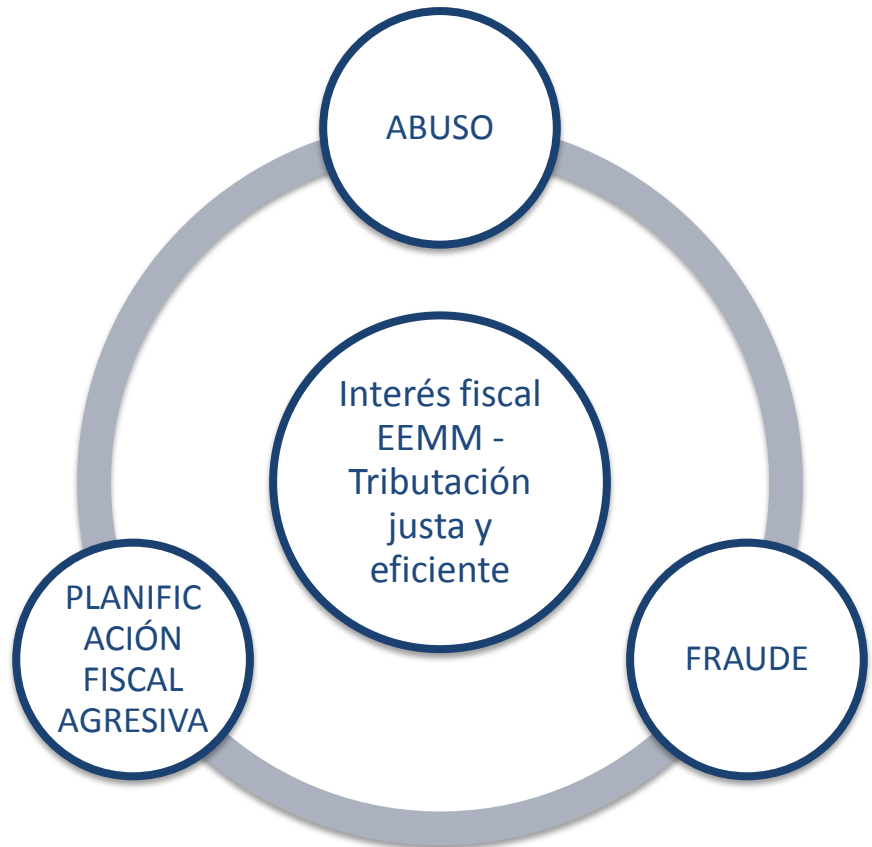
Fraude, abuso y planificación fiscal agresiva en las Directivas de la UE

Francisco M. Carrasco González

Málaga, 12 diciembre 2017

Confusión conceptual/lingüística

- Falta de equivalencia entre conceptos/expresiones internos y conceptos/expresiones de Derecho de la UE
- Múltiples conceptos afines
- Errática práctica judicial y administrativa
- Divergencias lingüísticas entre imposición directa e indirecta, pero ¿también de concepto?



Contexto

- Actuación más o menos concertada de organizaciones internacionales (ONU, OCDE, G20, UE) para hacer frente al **desafío de una tributación justa en un contexto de globalización** (BEPS, impulso del multilateralismo, paquetes/planes anti-abuso de instituciones UE, transparencia y buen gobierno, cumplimiento cooperativo, etc).
- Factores desencadenantes de este proceso
 - crisis económica
 - presión de la sociedad civil y de los mass-media
 - **economía digital**
 - aumento exponencial de los intercambios económicos entre Estados
 - incapacidad/dificultad de las Administraciones para ejercer sus competencias tributarias respecto de capacidades económicas extraterritoriales
- Situación aprovechada por los operadores jurídicos (fundamentalmente, MNE) para establecer **planificaciones fiscales** que no constituyen una violación directa de las normas tributarias pero que son contrarias a la finalidad para las que estas normas fueron concebidas, caracterizadas por
 - artificiosidad
 - ausencia de motivo económico válido distinto del ahorro fiscal
 - discordancia entre forma jurídica y sustrato económico
 - falta de correspondencia entre el lugar donde se genera la actividad económica y dónde se tributa

Prohibición del abuso del derecho: origen en la jurisprudencia del TJUE

- Reconocimiento del **abuso de derecho** como un **principio fundamental** o, al menos, como un **límite** a los derechos que las normas de la UE confieren a los particulares
- Los operadores no pueden prevalerse de las normas de la UE de forma abusiva o fraudulenta (STJUE *Kefalas*)
 - El Derecho de la UE no cubre las prácticas abusivas: operaciones que no se realicen en el marco de transacciones comerciales normales, sino para beneficiarse exclusivamente de forma abusiva de las ventajas establecidas en Derecho de la UE (STJUE *Emsland-Stärke*)
- En los **impuestos directos**, la prevención del fraude y la lucha contra la evasión fiscal constituyen una exigencia imperativa de interés general capaz de justificar una restricción a libertades del TFUE (STJUE *Cadbury Schweppes*)
 - vinculada a la eficacia de los controles fiscales y al equilibrio en el reparto del poder tributario
 - supeditada al respeto a principios de proporcionalidad, seguridad jurídica y derechos fundamentales
- En los **impuestos indirectos (IVA)**, diversas líneas jurisprudenciales
 - prohibición de prácticas abusivas (STJUE *Halifax*)
 - “teoría del conocimiento”: participación en tramas organizadas de fraude de sujetos “que sabían o debían haber sabido” (STJUE *Optigen*)
 - enfoque “sustancialista”: el incumplimiento de obligaciones formales no determina necesariamente la privación de derechos si concurren los requisitos materiales (STJUE *Collée*)

Reacción en el Derecho de la UE

- ¿Cuál es la base jurídica?
- ¿Concepto/enfoque unitario en imposición directa e indirecta?
- ¿Mismo enfoque en situaciones intra-UE y extra-UE? ¿Extensión a situaciones internas?
- ¿Mismo enfoque en MNE que en PYMEs/particulares?
- ¿Armonización, integración negativa o coordinación?
- ¿Instrumentos legislativos y/o no legislativos?

Imposición indirecta: IVA

- **Directiva 2006/12/CE, del IVA**

- Múltiples referencias a que los Estados pueden adoptar medidas/condiciones para combatir fraude/evasión/elusión/abuso
 - considerandos 27, 42, 55 y 59
 - arts. 11, 19, 80, 131 (exenciones), 158.2, 343, 394.1 y 395 (medidas especiales de excepción)
- Justificación de medida anti-fraude específica: inversión del sujeto pasivo
 - en sectores susceptibles de fraude carrusel, como opción temporal: arts. 199 *bis*
 - como mecanismo de reacción rápida frente a fraude repentino y masivo: art. 199 *ter*
- Imposición de obligaciones a los sujetos pasivos: art. 273
 - “Los EE.MM. podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre EEMM por los sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los EEMM, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera (...)”

Imposición indirecta: IVA

- **Directiva 2013/42/UE, mecanismo de reacción rápida contra el fraude en el IVA**
 - Base jurídica: 113 TFUE
 - Considerando 1: “El fraude fiscal en el IVA provoca pérdidas presupuestarias considerables y afecta a las condiciones de competencia y, por ende, al funcionamiento del mercado interior”
 - Considerando 12: “Habida cuenta de que (...) combatir los fenómenos de fraude repentino y masivo en el IVA (...) no puede ser alcanzado de forma suficiente por los EEMM, ya que estos últimos no están en condiciones de hacer frente a título individual a los circuitos de fraude vinculados con nuevas formas de comercio que afectan simultáneamente a varios países, y de que dicho objetivo puede por tanto lograrse de forma más eficaz a escala de la UE”
- **Directiva 2013/43/UE, inversión del sujeto pasivo en sectores específicos**
 - Base jurídica: 113 TFUE
 - Considerando 11: “Dado que el objetivo de (...) luchar contra el fraude en el IVA a través de medidas temporales que constituyen una excepción a las normas de la UE vigentes, no puede ser alcanzado de manera suficiente por los EEMM y, por consiguiente, puede lograrse mejor a nivel de la UE”

Plan de Acción sobre el IVA: COM (2016) 148 final

- **Comercio electrónico transfronterizo:** aprobado paquete legislativo por ECOFIN 5/12/2017 (pretende simplificación pero también reducir brecha fiscal en IVA)
 - mejoras en sistema ventanilla única aplicable a servicios electrónicos (aplicable a partir 1-1-2019)
 - sistema de ventanilla única a servicios y ventas de bienes a distancia, incluidas los procedentes de países terceros con valor no superior a 150 € (aplicable, en principio, a partir de 1-1-2021)
 - nuevas obligaciones impuestas a titulares de plataformas en línea: registro de operaciones y consideración como sujetos que reciben y suministran los bienes
- **Régimen definitivo para operaciones intra-UE:** paquete legislativo COM (2017) 566, 567, 568 y 569
 - fin del régimen transitorio sustituido por uno definitivo de tributación en destino
 - operación gravada en Estado de origen, al tipo del Estado de consumo, recaudación transferida de Estado de origen a Estado de consumo
 - ampliación sistema de ventanilla única
 - introducción de la figura del “sujeto pasivo certificado”
- **Mecanismo generalizado de inversión del sujeto pasivo (GRCM):** propuesta legislativa COM (2016) 811 final
 - sistema optativo y temporal (hasta 2022), con umbral de 10.000 € por factura

Imposición directa: Directiva 2011/96/UE, matrices-filiales

- Reformada por **Directiva (UE) 2015/121**, art. 1:
 - “2. Los EEMM no acordarán los beneficios contemplados en la presente Directiva a un **arreglo o una serie de arreglos falseados**, vistos todos los hechos y circunstancias pertinentes, por haberse establecido teniendo como **propósito principal o uno de sus propósitos principales** la obtención de una **ventaja fiscal que desvirtúe el objetivo o la finalidad** de la presente Directiva. Un arreglo podrá estar constituido por más de una fase o parte.
 - 3. (...) un arreglo o una serie de arreglos se considerarán falseados en la medida en que **no** se hayan establecido por **razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica**.
 - 4. La presente Directiva no será obstáculo para la aplicación de disposiciones nacionales o convencionales que sean necesarias para la prevención de la evasión fiscal, el fraude fiscal o las prácticas abusivas”
- Reforma por **Directiva 2014/86/UE**, para evitar doble imposición derivadas de asimetrías híbridas:
 - ER de sociedad matriz no debe conceder exención de beneficios si EF considera deducible el gasto para la filial y viceversa (art. 4.1.a)
- Otras medidas anti-abuso (art. 3.2): sustitución del criterio de participación en capital por derechos de voto; exigencia período de mantenimiento de la participación (hasta 2 años)
- Disposiciones en cierta medidas superadas por la cláusula general ATAD y por la jurisprudencia del TJUE

Imposición directa: Directiva 2003/49/CE, intereses y cánones

- Art. 5:
 - “1. La presente Directiva no se opondrá a la aplicación de disposiciones nacionales o contractuales destinadas a impedir el fraude fiscal y los abusos.
 - 2. Los EEMM podrán denegar el amparo de la presente Directiva o negarse a aplicarla a cualquier transacción cuyo móvil principal o uno de cuyos móviles principales sea el **fraude fiscal, la evasión fiscal o el abuso**”.
- Otras medidas anti-abuso:
 - arts. 1.4 y 1.5 (concepto de beneficiario efectivo); art. 1.10 (período de mantenimiento de la participación)

Imposición directa: Directiva 2009/133/CE, fusiones

- Art. 15:

“Un EM podrá negarse a aplicar total o parcialmente las disposiciones (...) cuando una de las operaciones contempladas (...): a) tenga como **principal objetivo o como uno de los principales objetivos el fraude o la evasión fiscal**; el hecho de que las operaciones **no** se efectúen por **motivos económicos válidos**, como son la reestructuración o la racionalización de las actividades de las sociedades que participan en la operación, puede constituir una **presunción** de que la operación tiene como objetivo principal o uno de sus principales objetivos el fraude o la evasión fiscal”

Directiva (UE) 2016/1164, anti-abuso tributario (“ATAD”)

- Dentro del 1er. paquete anti-abuso (enero 2016), como implementación europea de BEPS y de otras medidas pendientes
 - Base jurídica: art. 115 TFUE (discutida)
 - Considerando 1: “Las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional ponen de relieve la necesidad de garantizar el **pago del impuesto allí donde se generen los beneficios y el valor** (...) Es imprescindible **restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos ejercer de forma eficaz su potestad tributaria**”
 - Considerando 2: “Para el buen funcionamiento del mercado interior es esencial que, como mínimo, los EEMM **cumplan los compromisos que han adquirido en virtud del proyecto BEPS** y, más en general, que adopten **medidas destinadas a desalentar las prácticas de elusión fiscal** y garantizar una **fiscalidad justa y eficaz** en la UE, de manera suficientemente **coherente y coordinada** (...)”
 - Considerando 3: “Es necesario establecer **normas que refuercen el nivel medio de protección contra la planificación fiscal abusiva** en el mercado interior (...)”

Directiva (UE) 2016/1164, anti-abuso tributario (“ATAD”)

- Nivel mínimo de protección (art. 3)
 - permite aplicación de normas más protectoras de la BI del IS; duda sobre GAAR ¿mínimo y/o máximo?
- Ámbito de aplicación (art. 1)
 - contribuyentes sujetos a IS en uno o varios EEMM, incluidos EP en uno o varios EEMM de entidades residentes en un país tercero
 - no define IS, sociedad, EP o residencia fiscal: posibles asimetrías
 - operaciones transfronterizas y situaciones internas
- Transposición
 - en general, hasta 31-12-2018, aplicable a partir 1-1-2019
 - reglas especiales para imposición de salida (1-1-2020) y limitación de intereses (1-1-2024)
 - algunas medidas pueden considerarse ya incluidas en LIS/2014

Directiva (UE) 2016/1164, anti-abuso tributario (“ATAD”)

- Medidas
 - **Norma general contra las prácticas abusivas** (art. 6)
 - no prevista en BEPS
 - **Limitación a la deducibilidad de intereses** (art. 4)
 - para evitar la erosión de la base mediante el pago excesivo de intereses: 30% del EBITDA, pero con flexibilidad
 - **Imposición de salida** (“exit tax”) (art. 5)
 - no prevista en BEPS
 - para garantizar el gravamen de plusvalías latentes cuando un sujeto traslade activos o su residencia a otro Estado y el EM ya no pueda gravar
 - posibilidad de aplazamiento y de constitución de garantías

Directiva (UE) 2016/1164, anti-abuso tributario (“ATAD”)

- Medidas
 - **Sociedades extranjeras controladas (“CFC”)** (arts. 7 y 8)
 - reasignación de rentas de una filial controlada sujeta a bajo nivel de imposición a su sociedad matriz
 - amplio margen para los EEMM: sistemas alternativos (enfoque por categorías y enfoque por sustancia)
 - **Asimetrías (instrumentos o entidades) híbridas** (art. 9)
 - para evitar doble no imposición por diferencias en la calificación jurídica (doble deducción o deducción sin inclusión)
 - adopción de medidas primarias y secundarias
 - Reforma por Directiva (UE) 2017/952 (ATAD 2): extensión a terceros países

ATAD: norma general prácticas abusivas (art. 6)

- “1. A efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de **IS**, los EEMM no tendrán en cuenta ningún mecanismo o serie de mecanismos que, por haberse establecido teniendo como **propósito principal o uno de sus propósitos principales la obtención de una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto o la finalidad de la normativa tributaria** aplicable, resulten estar **falseados** una vez analizados todos los datos y circunstancias pertinentes. Tales mecanismos podrán estar constituidos por más de una fase o parte.
- 2. A efectos del apartado 1, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida que **no** se hayan establecido por **razones comerciales válidas que reflejen la actividad económica**.
- 3. Cuando un mecanismo o serie de mecanismo no se tenga en cuenta de conformidad con lo dispuesto en el apartado 1, **la deuda tributaria se calculará con arreglo a la legislación nacional**”.

Propuesta Paquete reforma IS [COM (2016) 682 final]

- Relanzamiento **BICCIS (Base Imponible Común Consolidada en el Impuesto sobre Sociedades)** en dos fases
 - BICIS [COM (2016) 685 final]
 - establecimiento de **base común**
 - a partir de 01-01-2019
 - BICCIS [COM (2016) 683 final]
 - **consolidación** de base común
 - a partir de 01-01-2021
 - obligatoria para MNE con ingresos superiores a 750M€, optativa para el resto
 - declaración única para el conjunto de la UE, mediante sistema de ventanilla única
 - compensación transfronteriza de pérdidas
 - regulación de tipos por ley nacional
 - **incluye norma general contra prácticas abusivas:** redacción similar al actual art. 6 ATAD

Directiva 2011/16/UE, asistencia mutua en la determinación de deudas tributarias (remisión)

- Sucesivas reformas de los instrumentos de asistencia mutua: progresiva **ampliación del intercambio automático**
- Reforma Directiva 2014/107/UE (DAC 2)
 - **Titularidad de cuentas financieras, intereses, dividendos, ingresos brutos por transmisión de activos**
- Reforma Directiva (UE) 2015/2376 (DAC 3)
 - Intercambio automático y obligatorio de **acuerdos con efectos transfronterizo y acuerdos sobre precios de transferencia**
- Reforma Directiva (UE) 2016/881 (DAC 4)
 - Intercambio automático y obligatorio de los **informes país por país** (“CbCR”)
- Reforma Directiva (UE) 2016/2258 (DAC 5)
 - Acceso de las autoridades tributarias a **información contra el blanqueo de capitales**

Observaciones finales

1. Necesidad de claridad conceptual y de uniformidad en las expresiones lingüísticas, separando los casos de violaciones directas de la norma tributaria (fraude, simulación) de los supuestos de abuso (artificiosidad, propósito negocial, ventaja fiscal), en ámbito interno pero también en UE
 - la PFA (que no aparece en disposiciones legislativas UE, origen Recomendación 2012) queda limitada a fiscalidad directa en ámbito internacional: explotación o disfrute de discordancias entre los sistemas tributarios de varios Estados para obtener una ventaja fiscal no querida por los Estados, provocando un desalineamiento (Pistone)
2. Política de las instituciones de la UE condicionada por contexto BEPS, economía global y digital, pero sobre bases jurídicas tradicionales (arts. 113/115 TFUE)
 - la afectación al correcto funcionamiento del mercado interior es indirecta
 - invocación al principio de subsidiariedad y una tributación justa y eficiente en la que subyace el interés por proteger BI nacionales
 - medidas BEPS y más allá de BEPS
3. El concepto de abuso es unitario en la imposición directa e indirecta (Martín Jiménez) a pesar de las diversas formulaciones jurisprudenciales; la formulación de GAARs en las Directivas se estandariza (Matriz/filiales, ATAD, BICCIS) y debe interpretarse/aplicarse de manera uniforme en consonancia con jurisprudencia TJUE
4. En todo caso, se mantiene y reconoce el derecho a la planificación fiscal lícita
5. Se combinan los enfoques globales (GAAR) y específicos (SAAR)

Observaciones finales

6. Se utilizan instrumentos legislativos (ATAD) y no legislativos (ej. lista paraísos fiscales) junto con tradicional integración negativa (jurisprudencia TJUE)
7. También resultan afectadas las situaciones nacionales puramente internas y las externas a la UE: necesidad de establecer los matices/peculiaridades correspondientes
8. Respecto a ATAD, aspectos positivos y negativos (Martín Jiménez, Calderón)
 - implementación reforzada de estándares BEPS por norma vinculante
 - medidas que van más allá de BEPS
 - las medidas adoptadas carecen de entidad suficiente para erradicar de forma inmediata todo tipo de abuso
 - el nivel de coordinación entre EEMM es de intensidad media: margen relevante para implementar y aplicar medidas (ej. TFI, limitación intereses)
 - las medidas pueden afectar a la competitividad de la economía de los Estados, generar nuevos casos de doble imposición intra-UE e intensificar otro tipo de competencia fiscal (reducción de tipos de gravamen, incentivos fiscales)
9. En definitiva, necesidad de un cuidado y preciso diseño e implementación de medidas anti-abuso que facilite además la práctica administrativa y preserve la seguridad jurídica de los obligados tributarios y su derecho a una planificación fiscal lícita

MUCHAS GRACIAS POR SU ATENCIÓN



francisco.carrasco@uca.es



<https://twitter.com/fcomcarrasco>



<https://www.linkedin.com/in/fmcarrasco>