

Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior [DOUE n.º 59 de 19-VII-2016]

NORMAS CONTRA LAS PRÁCTICAS DE ELUSIÓN FISCAL EN EL MERCADO INTERIOR

El 19 de julio de 2016 se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea* la Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo de 12 de julio de 2016 (en adelante Directiva 2016/1164/UE) que entró en vigor el 8 de agosto de 2016, 20 días después de su publicación. Con ámbito de aplicación espacial en todos los Estados miembros de la Unión Europea (UE), esta Directiva se enmarca dentro del llamado *Paquete Anti-Elusión Fiscal* de la UE, presentado por la Comisión el 28 de enero de 2016, en la Comunicación COM (2016) 23 final. Dicho Paquete Anti-Elusión Fiscal no es más que la respuesta de la UE a los informes finales de la iniciativa contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (en lo sucesivo, BEPS, por sus siglas en inglés) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), publicados el 5 de octubre de 2015. Ya desde la publicación de los primeros informes BEPS del 13 y 14 de marzo de 2013, el Consejo Europeo y la Comisión acogieron con satisfacción sus avances, emitiendo la Comisión la Comunicación COM (2015) 302 final de 17 de junio de 2015 donde estableció un Plan de Acción para establecer en la UE un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz.

Es pues, con la aprobación de la Directiva 2016/1164/UE, que la UE introduce dentro de su ordenamiento jurídico una de las prioridades políticas actuales en materia de fiscalidad internacional, *evitar la elusión fiscal del impuesto de sociedades*. De la exposición de motivos se desprende la necesidad de garantizar el pago del impuesto de sociedades allí donde se generen los beneficios y el valor, para restablecer la confianza en la equidad de los sistemas fiscales y permitir a los gobiernos de los Estados miembros de la UE ejercer de forma eficaz su potestad tributaria. Por tanto, la Directiva 2016/1164/UE responde a la necesidad de encontrar en la UE soluciones comunes que se ajusten a las conclusiones BEPS de la OCDE, y así dotar a los Estados miembros de un instrumento jurídico común para adoptar medidas destinadas a desalentar las prácticas de elusión fiscal y garantizar una fiscalidad justa, eficaz, coherente y coordinada en la UE. Señala el Consejo que solo un marco común puede permitir evitar la fragmentación del mercado interior y poner fin al falseamiento del mercado y a las asimetrías existentes en la actualidad. Por tanto, contar con medidas nacionales de aplicación que se atengan a un planteamiento común en toda la Unión aportará seguridad jurídica a los contribuyentes, ya que dichas medidas serían compatibles con el Derecho de la Unión.

Conforme el artículo 1 la Directiva 2016/1164/UE, se aplicará a todos los contribuyentes sujetos al impuesto sobre sociedades en uno o varios Estados miembros, incluidos los establecimientos permanentes en uno o varios Estados miembros de entidades residentes a efectos fiscales en un tercer país. Representa un *nivel mínimo de protección*, el art. 3 de la Directiva establece que la misma no será óbice para la aplicación de disposiciones nacionales o consensuadas dirigidas a salvaguardar un nivel de protección más elevado de las bases imponibles nacionales del impuesto sobre sociedades. Así lo reconoce también su exposición de motivos, donde el Consejo señala que, dado que estas normas tendrían que incorporarse a veintiocho sistemas nacionales distintos del impuesto sobre sociedades, deben quedar circunscritas a nociones de carácter general, y su aplicación debe dejarse en manos de los Estados miembros, pues son ellos quienes se hallan mejor situados para configurar los elementos específicos de las mismas, de la forma que mejor se adapte a sus sistemas del impuesto sobre sociedades.

Así, la Directiva 2016/1164/UE, para luchar contra la erosión de las bases imponibles en el mercado interior y el traslado de beneficios fuera del mismo establece las siguientes normas:

- 1. Norma relativa a la limitación de interés:** establecida en el art. 4, esta norma de limitación de intereses es necesaria para desincentivar la práctica de los contribuyentes, quienes, en el intento de reducir su deuda tributaria global, recurren cada vez más a BEPS mediante el pago de intereses excesivos. Esta norma limita la deducibilidad de los costes de endeudamiento excedentarios del contribuyente. Por lo tanto, establece así que los costes de endeudamiento excedentarios serán deducibles en el período fiscal en que se sufraguen únicamente *hasta el 30%* de los beneficios del contribuyente antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones.
- 2. Norma sobre Imposición de salida/Exit Taxation:** establecida en el art. 5, la función de los impuestos de salida es garantizar que cuando un contribuyente traslade activos o su residencia fiscal fuera de la jurisdicción fiscal de un Estado, dicho Estado grave el valor económico de cualquier plusvalía creada en su territorio aun cuando la plusvalía en cuestión todavía no se haya realizado en el momento de la salida. Establece por tanto que *un contribuyente será gravado por un importe igual al valor de mercado de los activos trasladados*, en el momento de la salida de los activos, una vez deducido el valor de estos últimos a efectos fiscales, *en cualquiera de las circunstancias siguientes:* a) cuando el contribuyente traslade activos desde su sede de dirección a su establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra la sede ya no tenga derecho a gravar dichos activos; b) cuando el contribuyente traslade activos desde su establecimiento permanente en un Estado

miembro a su sede de dirección o a otro establecimiento permanente en otro Estado miembro o en un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos; c) cuando el contribuyente traslade su residencia fiscal a otro Estado miembro o a un tercer país, excepto en relación con aquellos activos que sigan estando vinculados de manera efectiva a un establecimiento permanente en el primer Estado miembro; y d) cuando el contribuyente traslade la actividad realizada por su establecimiento permanente de un Estado miembro a otro o a un tercer país, en la medida en que, debido al traslado, el Estado miembro en el que se encuentra el establecimiento permanente ya no tenga derecho a gravar dichos activos. Es importante aclarar que esta imposición de salida no es aplicable a las transferencias de activos, incluido el efectivo, entre una sociedad matriz y sus filiales, ya que dichas relaciones se encuentran reguladas por la [Directiva 2011/96/UE relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes \[DOUE núm. 21, de 28-I-2015\]](#).

3. **Norma general contra las prácticas abusivas/Cláusula general antiabuso:** establecida en el art. 6, se incluye en los sistemas impositivos de los Estados miembros para hacer frente a las prácticas fiscales de este tipo que todavía no se hayan abordado a través de disposiciones específicas. Así pues, dichas normas generales antiabuso tienen como función *colmar las lagunas existentes en los ordenamientos jurídicos nacionales*, debido a que en algunos Estados miembros son inexistentes tanto a nivel nacional como convencional y en otros presentan diferentes grados de severidad; y no deben afectar a la aplicabilidad de las normas específicas de lucha contra el fraude. Por tanto, el art. 6.1 de la Directiva establece que a efectos del cálculo de la deuda tributaria en concepto de impuesto sobre sociedades, los Estados miembros 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; y a esos efectos, un mecanismo o serie de mecanismos se considerarán falseados en la medida en que no se hayan establecido por razones comerciales válidas que reflejen la realidad económica.
4. **Normas relativas a las sociedades extranjeras controladas/Régimen de Transparencia Fiscal Internacional:** establecidas en los arts. 7 y 8, permiten reasignar la renta de una filial controlada sujeta a un bajo nivel de imposición a su sociedad matriz. La sociedad matriz pasa entonces a tributar por

la renta reasignada en su Estado de residencia a efectos fiscales. En función de las prioridades de ese Estado, las normas sobre sociedades extranjeras controladas pueden aplicarse a toda una filial sujeta a imposición reducida o a categorías específicas de ingresos, o exclusivamente a la renta que haya sido desviada artificialmente a la filial. En particular, es fundamental que los Estados miembros que limiten sus normas sobre sociedades extranjeras controladas a rentas que se hayan desviado artificialmente hacia la filial tengan como objetivo preciso situaciones en las que la mayor parte de las funciones decisorias que generaron la desviación de las rentas a nivel de la filial controlada se lleven a cabo en el Estado miembro del contribuyente. A estos efectos el art. 7 establece que el Estado miembro de un contribuyente considerará una entidad o un establecimiento permanente cuyos beneficios no estén sometidos a imposición o estén exentos de imposición en dicho Estado miembro, como sociedad extranjera, cuando se cumplan las siguientes condiciones: a) en el caso de una entidad, cuando el contribuyente, solo o conjuntamente con sus empresas asociadas, posea una participación directa o indirecta de más del 50% en los derechos de voto, o posea directa o indirectamente más del 50% del capital o tenga derecho a percibir más del 50% de los beneficios de dicha entidad, y b) el impuesto sobre sociedades efectivamente pagado por sus beneficios por parte de la entidad o del establecimiento permanente de que se trate sea menor que la diferencia entre el impuesto sobre sociedades que se habría aplicado a dicha entidad o establecimiento permanente en virtud del sistema del impuesto sobre sociedades aplicable en el Estado miembro del contribuyente y el impuesto sobre sociedades efectivamente pagado sobre sus beneficios por la entidad o establecimiento permanente de que se trate. Y en el art. 8 establece como se realizará el cómputo de la renta de las sociedades extranjeras controladas.

- 5. Normas contra Asimetrías híbridas/Marco de neutralización de instrumentos y entidades híbridas:** establecidas en el art. 9, las asimetrías híbridas se deben a diferencias en la calificación jurídica de pagos (instrumentos financieros) o entidades, que surgen en el contexto de la interacción entre los ordenamientos jurídicos de dos jurisdicciones. Esas asimetrías tienen a menudo por efecto una doble deducción (es decir, la deducción en ambos Estados miembros) o una deducción de la renta en un Estado sin su inclusión en la base imponible del otro. Para neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos asimétricos es necesario establecer normas por las cuales una de las dos jurisdicciones de una asimetría tenga que denegar la deducción de un pago que conduzca a ese resultado. Por tanto, *a efectos de neutralizar estos instrumentos o entidades híbridas* establece que: 1) cuando una asimetría híbrida dé lugar a una doble deducción, la deducción solo se concederá en el Estado

miembro en el que se haya originado el pago correspondiente; y 2) cuando una asimetría híbrida dé lugar a una deducción sin inclusión, el Estado miembro del contribuyente denegará la deducción del pago correspondiente.

El Consejo en la exposición de motivos señala que considerando que uno de los objetivos fundamentales de la Directiva 2016/1164/UE es mejorar la resistencia del mercado interior en su conjunto frente a las prácticas de elusión fiscal transfronteriza, este objetivo no puede ser alcanzado suficientemente por los Estados miembros de forma individual, ya que los sistemas nacionales del impuesto sobre sociedades son dispares y una acción independiente por parte de cada Estado miembro no haría sino reproducir la actual fragmentación del mercado interior en materia de fiscalidad directa. Por tanto, *la Comisión debe evaluar la aplicación de la Directiva* a los cuatro años de su entrada en vigor, así lo dispone el art. 10 que establece como *plazo máximo* para dicha evaluación *el 9 de agosto de 2020*.

En cuanto la transposición de la Directiva 2016/1164/UE, el art. 11 dispone que los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar para el 31 de diciembre de 2018, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva y aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2019, con dos excepciones, para la aplicación de la imposición de salida cuentan hasta el 31 de diciembre de 2019 aplicando las disposiciones aprobadas a partir de 1 de enero de 2020; y aquellos Estados miembros que tengan normas nacionales específicas para impedir los riesgos en materia de BEPS en la fecha de 8 de agosto de 2016, que sean igualmente eficaces a efectos de la norma de limitación de intereses establecida en la Directiva 2016/1164/UE, podrán aplicar dichas normas específicas hasta que termine el primer ejercicio presupuestario siguiente a la fecha de publicación del acuerdo entre los miembros de la OCDE que figure en el sitio web oficial sobre unas normas mínimas en relación con la acción 4 del BEPS, pero a más tardar hasta el 1 de enero de 2024.

Nora Libertad RODRÍGUEZ PEÑA

Personal Investigador en Formación, adscrita al Área de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Salamanca, bajo financiación del Programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte-FPU2013
nrodriguezp@usal.es