COMISIÓN
EUROPEA

Bruselas, 6.12.2012
C(2012) 8806 final

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN

de 6.12.2012

sobre la planificación fiscal agresiva

RECOMENDACIÓN DE LA COMISIÓN

de 6.12.2012

sobre la planificación fiscal agresiva

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, su artículo 292,

Considerando lo siguiente:

(1) Los países de todo el mundo han considerado tradicionalmente la planificación fiscal como una práctica legítima. Con el tiempo, sin embargo, las estructuras de planificación fiscal se han vuelto cada vez más sofisticadas. Se extienden por varios territorios y, en la práctica, permiten la transferencia de los beneficios imponibles hacia países con regímenes fiscales favorables. Una de las principales características de estas prácticas es que reducen la deuda tributaria a través de mecanismos que, pese a ser estrictamente legales, son contrarios al espíritu de la ley.

(2) La planificación fiscal agresiva consiste en aprovechar los aspectos técnicos de un sistema fiscal o las discordancias entre dos o más sistemas fiscales con el fin de reducir la deuda tributaria, y puede adoptar diversas formas. Entre sus consecuencias, cabe señalar las deducciones dobles (por ejemplo, se deduce la misma pérdida tanto en el Estado de origen como en el de residencia) y la doble no imposición (por ejemplo, la renta que no se grava en el Estado de origen está exenta en el Estado de residencia).

(3) Los Estados miembros, pese a los considerables esfuerzos realizados, tienen dificultades para proteger sus bases imponibles nacionales de la erosión provocada por una planificación fiscal agresiva. Las disposiciones nacionales en este ámbito no suelen ser plenamente efectivas, especialmente debido a la dimensión transfronteriza de muchas estructuras de planificación fiscal y al aumento de la movilidad de los capitales y las personas.

(4) Con el fin de lograr un mejor funcionamiento del mercado interior, conviene incitar a los Estados miembros a que adopten el mismo enfoque general con respecto a la planificación fiscal agresiva, lo que contribuiría a reducir las distorsiones existentes.

(5) A tal fin, es necesario abordar los casos en los que un contribuyente se beneficia de ventajas fiscales mediante una gestión de su situación fiscal que evita la imposición de sus ingresos por las jurisdicciones fiscales competentes (doble no imposición). La persistencia de estas situaciones puede provocar un falseamiento de los flujos de capitales y de la circulación de los contribuyentes en el mercado interior, lo que perjudica al buen funcionamiento de este último y erosiona las bases imponibles de los Estados miembros.

(6) En 2012, la Comisión llevó a cabo una consulta pública sobre la doble no imposición en el mercado interior. Puesto que no es posible dar una única respuesta a todas las cuestiones abordadas en la consulta, conviene, en una primera fase, tratar el problema ligado a determinadas estructuras de planificación fiscal frecuentemente utilizadas, que aprovechan las discordancias existentes entre dos o más sistemas fiscales y que a menudo dan lugar a una doble no imposición.

(7) En sus convenios de doble imposición, los Estados se comprometen a menudo a no gravar determinados elementos de la renta. Con este tipo de trato fiscal, puede ocurrir que no tengan necesariamente en cuenta si estos elementos están sujetos a imposición por la otra Parte del convenio, y, por tanto, si existe un riesgo de doble no imposición. Este riesgo también puede ocurrir cuando los Estados miembros deciden unilateralmente eximir elementos de renta del exterior, independientemente de si están o no sujetos a imposición en el Estado de origen. Es importante abordar ambas situaciones en la presente Recomendación.

(8) Habida cuenta de que las estructuras de planificación fiscal son cada vez más complejas y que los legisladores nacionales no suelen disponer de tiempo suficiente para reaccionar, las medidas específicas de lucha contra el fraude resultan a menudo insuficientes para responder adecuadamente a las nuevas estructuras de planificación fiscal agresiva. Estas estructuras pueden ser perjudiciales para los ingresos fiscales nacionales y para el funcionamiento del mercado interior. Conviene, por tanto, recomendar la adopción por los Estados miembros de una norma general común de lucha contra el fraude, que debería también evitar la complejidad derivada de la existencia de muchas normas diferentes. En este contexto, es necesario tener en cuenta las limitaciones impuestas por la legislación de la Unión con respecto a las normas de lucha contra el fraude.

(9) A fin de preservar el funcionamiento autónomo de los actos de la Unión vigentes en esta materia, la presente Recomendación no es aplicable en el ámbito de aplicación de la Directiva 2009/133/CE del Consejo[1], la Directiva 2011/96/UE del Consejo[2] y la Directiva 2003/49/CE del Consejo[3]. La Comisión examina actualmente la revisión de estas directivas con el fin de llevar a la práctica los principios que subyacen a la presente Recomendación,

HA ADOPTADO LA PRESENTE RECOMENDACIÓN:

1. Objeto y ámbito de aplicación

La presente Recomendación aborda la planificación fiscal agresiva en el ámbito de la fiscalidad directa.

No es aplicable en el ámbito de aplicación de los actos de la Unión cuyo funcionamiento pueda verse afectado por las disposiciones de la misma.

2. Definiciones

[1] DO L 310 de 25.11.2009, p. 34.
[2] DO L 345 de 29.12.2011, p. 8.
[3] DO L 157 de 26.6.2003, p. 49.

A efectos de la presente Recomendación, se entenderá por:

(a) «impuesto»: el impuesto sobre la renta, el impuesto de sociedades y, en su caso, el impuesto sobre las plusvalías, así como la retención en origen de una naturaleza equivalente a cualquiera de dichos impuestos;

(b) «renta»: todo elemento que se defina como tal en el marco de la legislación nacional del Estado miembro que aplica el término y, en su caso, los elementos definidos como plusvalías.

3. Limitación a la aplicación de normas destinadas a evitar la doble imposición

3.1. Siempre que, en el marco de los convenios de doble imposición que hayan celebrado entre sí o con terceros países, los Estados miembros se comprometan a no gravar un determinado elemento de los ingresos, deberían asegurarse de que este compromiso solo es válido si el elemento en cuestión está sujeto a imposición en la otra Parte del convenio.

3.2. Para dar efecto al punto 3.1, se invita a los Estados miembros a que incluyan una cláusula apropiada en sus convenios de doble imposición. Dicha cláusula podría formularse como sigue:

«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».

En caso de convenios multilaterales, la referencia al «otro Estado contratante» se sustituye por una referencia a «los otros Estados contratantes».

3.3. Cuando, con el fin de evitar la doble imposición a través de normas nacionales unilaterales, los Estados miembros prevean una exención fiscal con respecto a un determinado elemento de la renta obtenida en otro territorio en el que dicho elemento no esté sujeto a impuestos, se invita a los Estados miembros a que garanticen la imposición de dicho elemento.

3.4. A efectos de los puntos 3.1, 3.2 y 3.3, un elemento de la renta deberá considerarse sujeto a impuestos cuando el territorio de que se trate lo considere imponible y no esté exento de impuestos, ni se beneficie de un crédito fiscal completo ni de un tipo impositivo nulo.

4. Norma general antifraude

4.1. A fin de contrarrestar las prácticas de planificación fiscal agresiva que quedan fuera del ámbito de aplicación de sus normas específicas contra la evasión fiscal, los Estados miembros deberían adoptar una norma general de lucha contra el fraude, adaptada a situaciones nacionales y transfronterizas limitadas a la Unión, así como a situaciones que afecten a terceros países.

4.2. Para dar efecto al punto 4.1, se invita a los Estados miembros a introducir la siguiente cláusula en su legislación nacional:

«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».

4.3. A efectos del punto 4.2, se entiende por mecanismo cualquier transacción, régimen, medida, operación, acuerdo, subvención, entendimiento, promesa, compromiso o acontecimiento. Un mecanismo puede constar de varias fases o partes.

4.4. A efectos del punto 4.2 un mecanismo o una serie de mecanismos se consideran artificiales cuando no tienen carácter comercial. Para determinar si el mecanismo o la serie de mecanismos es artificial, se invita a las autoridades nacionales a considerar si se refieren a una o varias de las situaciones siguientes:

(a) la caracterización jurídica de las diferentes fases de las que consta un mecanismo es incompatible con la naturaleza jurídica del mecanismo en su conjunto;

(b) el mecanismo o la serie de mecanismos se ejecutan de una manera que no sería la normal atendiendo a un comportamiento comercial razonable;

(c) el mecanismo o la serie de mecanismos incluyen elementos que tienen por efecto compensarse o anularse entre sí;

(d) las operaciones concluidas son de naturaleza circular;

(e) el mecanismo o la serie de mecanismos dan lugar a un importante beneficio fiscal, aunque esto no se refleja en los riesgos empresariales asumidos por el contribuyente ni en sus flujos de caja;

(f) el beneficio esperado antes de impuestos es insignificante en comparación con el importe de la ventaja fiscal prevista.

4.5. A efectos del punto 4.2, el objetivo de un mecanismo o serie de mecanismos es evitar la imposición cuando, independientemente de cualquier intención subjetiva del contribuyente, es incompatible con el objeto, el espíritu y la finalidad de las disposiciones fiscales que serían normalmente aplicables.

4.6. A efectos del punto 4.2, una finalidad determinada se considerará esencial cuando, a la vista de las circunstancias del caso, cualquier otra finalidad que se atribuya o pueda atribuirse al mecanismo o a la serie de mecanismos parezca, a lo sumo, insignificante.

4.7. Para determinar si un mecanismo o una serie de mecanismos han producido un beneficio fiscal, tal como se indica en el punto 4.2, se invita a las autoridades nacionales a comparar el importe del impuesto adeudado por el contribuye, teniendo en cuenta el mecanismo o mecanismos en cuestión, con el importe que ese mismo contribuyente tendría que pagar en las mismas circunstancias en ausencia de dicho(s) mecanismo(s). En este contexto, es útil considerar si se produce una o varias de las siguientes situaciones:

(g) un importe no está incluido en la base imponible;

(h) el contribuyente se beneficia de una deducción;

(i) se registra una pérdida a efectos fiscales;

(j) no se adeuda ninguna retención en origen;

(k) se compensa el impuesto extranjero.

5. Seguimiento

Los Estados miembros deberán informar a la Comisión sobre las medidas adoptadas para dar cumplimiento a la presente Recomendación, así como sobre cualquier modificación de dichas medidas.

La Comisión publicará un informe sobre la aplicación de la presente Recomendación en un plazo de tres años a partir de su adopción**.**

6. Destinatarios

Los destinatarios de la presente Recomendación serán los Estados miembros.

Hecho en Bruselas, el 6.12.2012

Por la Comisión
Algirdas Šemeta
Miembro de la Comisión