

Fiscal

Propuesta de directiva para evitar el uso indebido de sociedades sin sustancia económica con fines fiscales

Análisis de las principales cuestiones derivadas de la Propuesta de Directiva por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades sin sustancia económica (*shell companies*) con fines fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE.

DIEGO MARTÍN-ABRIL Y CALVO

Of counsel del Área de Fiscal
de Gómez-Acebo & Pombo

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

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

La Propuesta de Directiva por la que se establecen normas para evitar el uso indebido de sociedades sin sustancia económica o instrumentales (*shell companies*) con fines fiscales y se modifica la Directiva 2011/16/UE tiene como objetivo primordial atajar la operativa de los grupos multinacionales que crean empresas en la Unión Europea sin sustancia mínima —por carecer de actividad económica o, de existir, ser irrelevante— con el fin principal de utilizarlas como vehículos de obtención de ventajas fiscales. A esos efectos, la propuesta trata de garantizar que las sociedades instrumentales no puedan obtener determinados beneficios fiscales, desincentivando así su uso.

En ese sentido, del texto de la citada propuesta destacan los aspectos que se detallan a continuación:

1. Criterios de entrada en el ámbito de aplicación de la norma: empresas obligadas a informar

La Comisión Europea apuesta por limitar el ámbito de aplicación de la directiva a las entidades que cumplan determinadas condiciones. A esos efectos, el artículo 6 de la propuesta establece tres criterios de entrada en el ámbito de la directiva que, en caso de cumplirse de forma acumulada, obligarán a la empresa a informar a las

autoridades del Estado miembro en el que sea residente fiscal, en cada ejercicio, acerca de su cumplimiento de los indicadores de sustancia mínima establecidos en el artículo 7.

Las tres condiciones que determinan que una entidad tenga el carácter de «empresa informante» son las siguientes (art. 6.1):

- a) Que más del 75 % de los ingresos obtenidos por la empresa en los dos ejercicios fiscales anteriores puedan calificarse de «rentas pasivas» (*relevant income*) —rentas que se detallan en el artículo 4 y que incluyen los ingresos por dividendos, por enajenación de acciones, por la propiedad industrial o intangible, por arrendamientos financieros, por actividades financieras; las rentas de bienes inmuebles, las de bienes muebles (distintos de efectivo, acciones y valores) poseídos para fines privados y con un valor contable superior al millón de euros y los ingresos por servicios subcontratados a empresas asociadas (en los términos en los que éstas se definen en el artículo 5)—. Con independencia del anterior porcentaje, también se entiende cumplido este requisito si más del 75 % de los activos de la empresa son bienes inmuebles u otros bienes generadores de estas rentas.
- b) Que la empresa se dedique a una actividad transfronteriza por cualquiera de los motivos siguientes:
 - Cuando más del 60 % del valor contable de los activos de la empresa incluidos en el ámbito de aplicación del artículo 4, letras e y f —como podría ser el caso de activos para uso privado, como bienes

raíces, yates, jets, obras de arte o acciones que permitan obtener beneficios fiscales significativos por medio de su propiedad—, se hallase fuera del Estado miembro de la empresa en los dos ejercicios fiscales anteriores.

- Cuando al menos el 60 % de las referidas rentas pasivas (*relevant income*) de la empresa se obtengan o se paguen mediante transacciones transfronterizas.
- c) Que en los dos ejercicios fiscales anteriores la empresa haya subcontratado la administración de las operaciones habituales o diarias y la toma de decisiones sobre funciones significativas. Respecto de esta condición ha de tenerse en cuenta que la externalización únicamente de determinados servicios auxiliares, como los de llevanza de la contabilidad, permaneciendo las actividades principales en manos de la empresa, no bastaría por sí sola para entender que una empresa cumple esta condición.

2. Entidades excluidas y exentas de la obligación de informar

El apartado 2 del artículo 6 excluye de la condición de empresas informantes a aquellas que, por su actividad, estén sujetas a un nivel adecuado de transparencia y, por tanto, no presenten un riesgo de falta de sustancia a efectos fiscales. Se trata, entre otras, de las empresas que cotizan en mercados regulados; las entidades financieras reguladas (detalladas en el propio precepto); las empresas *holding* puras que están situadas en la misma jurisdicción que la filial operativa y sus beneficiarios reales; las empresas *holding* situadas en

la misma jurisdicción que su accionista o entidad matriz última, y las empresas que contraten al menos a cinco personas, a tiempo completo y en exclusiva, para el desarrollo de sus actividades.

Además de lo anterior, el artículo 10 de la propuesta prevé la posibilidad de que los Estados miembros adopten medidas para permitir que una empresa que cumpla los «criterios de entrada» previstos en el citado artículo 6.1 solicite una exención de las obligaciones derivadas de la directiva si su existencia no tiene un impacto ventajoso real en la situación fiscal de sus beneficiarios efectivos o en la del grupo de empresas de la que sea miembro.

3. Indicadores de sustancia mínima a efectos fiscales

Las empresas que cumplan los criterios establecidos en el artículo 6.1 han de aportar con la declaración de cada ejercicio fiscal la información y documentación justificativa del cumplimiento de los indicadores de sustancia mínima previstos en el artículo 7.

De ese modo, el Estado miembro en el que la empresa resida fiscalmente podrá verificar si ésta dispone allí de recursos reveladores de su actividad económica. En caso de que así sea, habrá de concluirse que la empresa realiza efectivamente una actividad económica y que existe un nexo suficiente entre los ingresos o los activos de la empresa y ese Estado miembro.

4. Presunciones

A efectos de garantizar la seguridad jurídica, y teniendo en cuenta lo anterior, la propuesta de directiva establece en su artículo 8 dos presunciones. En primer lugar,

se presume que la empresa que declara cumplir todos los indicadores apuntados y proporciona pruebas documentales satisfactorias al respecto tiene sustancia mínima en ese ejercicio fiscal. En segundo lugar, se establece también la presunción de que una empresa que declara no cumplir uno o más de los referidos indicadores, o que no proporciona pruebas documentales satisfactorias respecto de su supuesto cumplimiento, no tiene sustancia mínima en tal ejercicio fiscal, en cuyo caso los Estados miembros deben adoptar las medidas oportunas para que tales empresas puedan refutar dicha presunción.

5. Consecuencias fiscales de la ausencia de sustancia mínima

a) *En Estados miembros distintos del de residencia fiscal de la empresa*

Respecto de las empresas de las que, tras cumplir los criterios de entrada, se presume que no cuentan con sustancia mínima a efectos fiscales, sin que se haya refutado tal presunción, el artículo 11 de la propuesta de directiva prevé las siguientes consecuencias:

- Tales empresas no podrán beneficiarse de las disposiciones de los acuerdos y convenios que prevean la eliminación de la doble imposición de los que sea parte el Estado miembro de su residencia fiscal, ni de las Directivas 2011/96/UE y 2003/49/CE, en la medida en que éstas se apliquen por considerarse que la empresa es residente a efectos fiscales en un Estado miembro.
- Las rentas que fluyan desde o hacia tales empresas —residiendo tanto

los accionistas de la empresa como el pagador en un Estado miembro— deben gravarse en el Estado miembro de la residencia fiscal de los accionistas como si se les hubiesen satisfecho directamente a ellos. En estos casos, para evitar el riesgo de doble imposición, el impuesto pagado sobre dichas rentas en el Estado miembro de la empresa, si lo hubiere, deberá deducirse del que ha de pagarse en el Estado miembro del accionista. Por otra parte, se prevé que, si dichos accionistas no residen fiscalmente en un Estado miembro, dichas rentas deben gravarse en la jurisdicción de la residencia fiscal del pagador.

- Cuando no existe flujo de rentas —como puede ocurrir en el caso de la tenencia de bienes inmuebles o de bienes de alto valor utilizados únicamente para fines privados—, deben aplicarse reglas de efecto equivalente a las anteriores. Se prevé así que dichos bienes sean gravados como si fueran propiedad directa de los accionistas de la empresa en el Estado miembro en el que estén situados los inmuebles o en el que residan fiscalmente los accionistas, sin perjuicio en ambos casos de aplicar los convenios para eliminar la doble imposición vigentes en la jurisdicción del accionista o donde esté ubicado el inmueble, respectivamente.

b) En el Estado miembro de la empresa

Con el objetivo de comunicar a otros Estados miembros y terceros países que

no se debe conceder ningún beneficio fiscal relacionado con transacciones en las que estén involucradas las sociedades pantalla —ventajas que pudieran derivar de cualquier tratado con el Estado miembro de la empresa o, en su caso, de las directivas de la Unión—, el artículo 12 de la propuesta dispone lo siguiente:

- El Estado miembro en el que la empresa es residente a efectos fiscales debe denegar la expedición de un certificado de residencia fiscal.
- O bien, como alternativa, puede expedir un certificado de residencia especial en el que indique, mediante una advertencia, que la empresa no debe utilizarlo para obtener beneficios fiscales como los mencionados.

6. Disposiciones relativas al intercambio de información

La propuesta incluye en su artículo 13 un buen número de modificaciones sobre el texto de la Directiva 2011/16/UE orientadas a facilitar el intercambio automático de información entre los Estados miembros.

7. Sanciones

Para garantizar la seguridad fiscal y un nivel mínimo de coordinación entre todos los Estados miembros a la hora de establecer sanciones aplicables a las infracciones de las disposiciones nacionales adoptadas en virtud de la directiva, se propone (art. 14) que incluyan una sanción pecuniaria administrativa de, al menos, el 5 % del volumen de negocios de la empresa en el ejercicio

fiscal en cuestión cuando la empresa que tenga la obligación de informar —según lo establecido en el artículo 6— no cumpla dicho requisito durante un ejercicio fiscal o, en su caso, cuando efectúe una declaración falsa —a efectos de lo dispuesto en el artículo 7—.

8. Trasposición

La propuesta de directiva establece como plazo máximo de trasposición el 30 de junio del 2023, debiendo aprobarse así la normativa interna que se aplicará a partir del 1 de enero del 2024.