

# Serie / TEMATICA Tributaria

Combate a las Prácticas Tributarias Nocivas Noviembre 2011

### **Contenido**

#### Introducción

#### Combate a las Prácticas tributarias Nocivas

- Las AATT y la responsabilidad social del contribuyente: Estrategias para el combate al planeamiento tributario nocivo foro de grandes empresas / Fernando Díaz Yubero. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 44, Montevideo, Uruguay, 2010.
- Temas críticos para el control tributario / Jean-Louis Gautier -- En: Conferencia Técnica del CIAT. Johannesburgo, Sudáfrica, 2008.
- Riesgos emergentes de la planificación tributaria agresiva/ Claudemir Rodrigues Malaquias. -- En: Conferencia Técnica del CIAT. Johannesburgo, Sudáfrica, 2008.
- El combate a las prácticas tributarias nocivas: Acciones conjuntas y medidas unilaterales / Clotilde Celorico Palma. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 40, Florianópolis, Estado de Santa Catarina, Brasil, 2006.
- La lucha contra las prácticas tributarias nocivas. Acciones conjuntas y medidas unilaterales / Enrico Martino. -- En: Asamblea General del CIAT, No. 40, Florianópolis, Estado de Santa Catarina, Brasil, 2006.

## Introducción

#### Serie Temática Tributaria del CIAT

El Centro Interamericano de Administraciones Tributarias esforzándose por suministrar cada vez un mejor y más calificado servicio en materia de información tributaria a sus países miembros, presenta el **décimo séptimo** número de la Serie Temática Tributaria del CIAT.

El objetivo de esta serie es difundir información relevante sobre temas específicos en tributación, como apoyo a la labor de investigación y estudio que desarrollan las administraciones tributarias de los países miembros del CIAT.

El material bibliográfico de este **décimo séptimo** número está dedicado al tema de "**Combate a las Prácticas Tributarias Nocivas**". Para ello, se han compilado los estudios y trabajos desarrollados por funcionarios técnicos bien sea como ponencias en ocasión de la realización de asambleas generales o conferencias técnicas, monografías, becas de investigación, y artículos publicados en la revista de administración tributaria, entre otros.

Para agilizar la búsqueda y recuperación de la información, se presenta una tabla de contenido general e índice por cada trabajo. Los documentos que integran este número están disponibles en la Biblioteca Virtual y en la página web del CIAT: www.ciat.org

El CIAT espera con este nuevo aporte documental, seguir difundiendo el material bibliográfico existente en la Biblioteca Jorge Eduardo Corradine, ampliando de esta forma su cobertura de información para el beneficio de las AATT.

# Combate a las Prácticas Tributarias Nocivas



# Las AATT y la Responsabilidad Social del Contribuyente: Estrategias para el Combate al Planeamiento Tributario Nocivo Foro de Grandes Empresas

- I. Relación administración tributaria Contribuyentes.
- II. Caso español: Foro de grandes empresas.
- III. Foro de asesores fiscales.

Fernando Díaz Yubero España

#### I. RELACIÓN ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA - CONTRIBUYENTES

Los sistemas tributarios en los países desarrollados son cada vez más complejos, como reflejo de la realidad social, económica y financiera sobre la que recaen.

Las Administraciones tributarias deben desempeñar su labor en un entorno caracterizado por la globalización en las actuaciones de las empresas, los cambios demográficos, la movilidad internacional de los factores de capital y trabajo, las constantes innovaciones en las estructuras empresariales y en la oferta de productos financieros, los avances en las tecnologías de la información o el creciente interés por cuestiones medioambientales. La concurrencia de estos factores hacen necesario que las Administraciones tributarias se planteen nuevas estrategias tanto en el campo de la prevención o control ante incumplimientos como en las actuaciones de información y asistencia al contribuyente.

Ante el entorno descrito, hay que analizar, por un lado, la posición de los contribuyentes y cómo abordan la nueva situación económica y por otro lado, la posición de las Administraciones tributarias para abordar los nuevos retos descritos.

#### Factores que Influyen en los Contribuyentes

La tributación en los últimos años ha ido adquiriendo una importancia ética, social y económica creciente. Los temas de dirección de los negocios asociados con cuestiones tributarias se han convertido en algo más complicado, con más riesgos y cambiante. Una actitud empresarial que suponga asumir que el ámbito tributario tiene que jugar un papel secundario puede no dotar a la empresa de la transparencia demandada en estos tiempos de elevada sensibilidad a la responsabilidad social corporativa. Además, la ausencia de sistemas de revisión tributaria puede negar a las entidades el acceso a beneficios e incentivos creados por la competencia tributaria entre países que diseñan sus sistemas fiscales para atraer y retener la inversión empresarial. Por tanto, las políticas tributarias de las entidades y la gestión de sus riesgos deber ser tan sofisticadas, coherentes y transparentes como las políticas del resto de áreas que implican a múltiples grupos de interés como proveedores, clientes o inversores.

Con carácter histórico, los departamentos fiscales en las empresas han tendido a trabajar aislados tanto de los consejeros como de las unidades de negocio, sin que en ocasiones de les dé la misma importancia que a otras partes del negocio. Esto supone que, en muchas empresas, los riesgos fiscales reciben únicamente una atención ligada a los aspectos financieros.

Las antiguas barreras entre los departamentos fiscales y el resto de las áreas de negocio están siendo derribadas más por influencias externas que por acciones internas. Normativa como la Ley Sarbanes-Oxley de EEUU o los nuevos programas de cumplimiento en diferentes países están forzando el cambio.

Las empresas pueden adoptar dos posiciones en la visión de la estrategia fiscal:

- Considerar que la entidad debe actuar y prestar servicios a la sociedad, poniendo el acento en el cumplimiento de la normativa y en las aportaciones que realiza a la sociedad.
- Actuar exclusivamente para sus grupos de interés reduciendo al nivel más bajo posible los costes, dentro de la legalidad (o bordeándola) y considerando la tributación como un coste, de hecho, uno de los principales costes del negocio.

Para plantear la política fiscal a seguir las empresas deben considerar dos cuestiones principales:

- ¿cómo de agresiva debe ser la política fiscal?
- ¿cuál es el nivel aceptable de riesgo que puede asumir?

En todo caso, sea cual sea la posición adoptada, los consejeros deben reconocer que una planificación fiscal que conlleve una interpretación forzada de la normativa puede crear valor para los grupos de interés a corto plazo pero puede destruir valor a largo plazo, al dañar la imagen de la entidad a los ojos de terceros interesados. Este daño en la reputación puede acarrear a su vez daños muy importantes en el resultado económico.

Por tanto, entre los factores clave que determinan los procesos de toma de decisiones en las empresas, así como la interacción con las Administraciones tributarias se encuentra la **Responsabilidad Social Corporativa** y el **riesgo reputacional**. Los contribuyentes, principalmente las grandes empresas, se han vuelto muy susceptibles a la publicidad negativa relacionada con muchos aspectos y entre ellos la fiscalidad. Los Consejos de Administración deben asumir que los actuales debates acerca del buen gobierno, las responsabilidad social corporativa y la ética sugieren que la apuesta por una política estricta de minoración de impuestos, aún dentro de la legalidad, puede generar tales impactos en la imagen que supongan pérdidas financieras potenciales, pérdidas de oportunidad o incluso el fracaso de las estrategias de la empresa.

Por otra parte, las empresas deben considerar que la gestión del riesgo fiscal no se puede realizar de manera aislada en los departamentos de fiscalidad, sino que debe elevarse hasta los órganos de dirección, que deben tomar las decisiones necesarias para incrementar la transparencia en la información financiera y asumir la dirección de la relación con la Administración Tributaria, facilitado por la incorporación de las cuestiones fiscales a los principios de la Responsabilidad Social Corporativa. Las empresas más avanzadas en materia de responsabilidad con una estructura formal y un procedimiento de gestión de riesgo fiscal perfectamente diseñado, que se aplique rigurosamente y de manera regular. Esta estructura se debe completar con el diseño de un sistema periódico de evaluación acerca de su desarrollo, cuyos resultados deben conocer los órganos de decisión de la empresa. Todo ello permite que la auditoría interna identifique perfectamente los riesgos a los que se enfrenta la empresa, elabore herramientas que faciliten la toma de decisiones y suministre la información necesaria a los grupos de interés (accionistas, clientes, proveedores,...).

La Posición de las Administraciones tributarias: La Gestión de Riesgos y la Relación Cooperativa

Con carácter general, el objetivo estratégico a largo plazo de las Administraciones tributarias es el fomento del cumplimiento voluntario por los contribuyentes de sus obligaciones fiscales a través de dos líneas de actuación: por una parte, la prestación de servicios de información y asistencia, para reducir los costes indirectos asociados al cumplimiento de las obligaciones tributarias y, por otra parte, la detección y regularización de los incumplimientos tributarios, mediante actuaciones de control.

Ante la gran carga de trabajo que implica la gestión de sistemas tributarios masivos, las Administraciones tributarias deben realizar una rigurosa asignación de recursos a los diversos procedimientos y, en este entorno, la gestión de riesgos se convierte en una herramienta esencial para la asignación de recursos de forma eficiente. Los beneficios más importantes que comporta esta gestión de riesgos se resumen en que dota a las Administraciones tributarias de:

- una base estructurada de planificación estratégica que comprende la asignación de recursos;
- un proceso de identificación de riesgos que afectan a todo el sistema tributario;

- una recopilación de pruebas que permitan determinar la respuesta ante el riesgo; y

- un criterio defendible para gestionar el cumplimiento de los contribuyentes.

Además, la gestión de riesgos puede entrañar también beneficios para los contribuyentes, ya que comportan una actuación más transparente de las Administraciones, lo que conlleva no iniciar controles innecesarios, minimizar el coste de cumplimiento y generar mayor certidumbre sobre su situación.

En todo caso, para poder realizar valoraciones de riesgo efectivas, las administraciones tributarias precisan de información actualizada, pertinente y fiable. La valoración del riesgo implica que la administración tributaria tiene que considerar, de forma general, los datos de que dispone sobre cada contribuyente y sus diferentes obligaciones fiscales, basándose en la información recopilada, de forma que pueda hacer una estimación objetiva del riesgo. Además, esta valoración debe posibilitar que la Administración tributaria establezca prioridades o responda a la conducta del contribuyente.

Este nuevo enfoque implica la construcción de nuevas vías de relación, tendiendo puentes a la comunicación entre la Administración tributaria y los contribuyentes, fomentando las relaciones basadas en la cooperación y la confianza, es decir, estableciendo una **relación cooperativa**.

En el marco de la gestión de riesgos es donde el establecimiento de una **relación cooperativa**, basada en la confianza mutua, entre los contribuyentes y las administraciones tributarias, puede desarrollar todo su potencial, al permitir, por un lado, que las administraciones puedan identificar contribuyentes de "perfil de bajo riesgo" y por otro, que las empresas colaboren en la identificación de los riesgos que afectan a la actividad tributaria.

Para poder entablar una relación cooperativa como la descrita, es necesario que, en su trato con los contribuyentes, las administraciones tributarias muestren su conocimiento de la situación basado en la comprensión del mundo de la empresa, objetividad y rigor técnico, proporcionalidad, transparencia y receptividad.

En consecuencia, la adopción de una relación cooperativa en el sentido descrito, puede suponer importantes mejoras en la gestión de riesgos de las Administraciones Tributarias que organizaran sus actuaciones de control, teniendo en cuenta la existencia de grupos de contribuyentes que responden a una relación de confianza y cooperación.

#### II.- CASO ESPAÑOL: FORO DE GRANDES EMPRESAS

En un entorno como el descrito hasta ahora, la Agencia Estatal de Administración Tributaria se encuentra inmersa en un proceso de desarrollo de una nueva forma de relación con las Grandes Empresas, proceso que ha contado con dos grandes etapas: la creación de una unidad central como interlocutor único de los grandes contribuyentes y la puesta en marcha de una relación cooperativa.

#### La Delegación Central de Grandes Contribuyentes

El Plan de Prevención del Fraude Fiscal de 2005 propuso, entre sus medidas organizativas y de coordinación interna e integración funcional, la creación de una Delegación Central que permitiera el control coordinado de los grandes contribuyentes, en el marco de una apuesta decidida por la coordinación e integración entre las áreas funcionales de la Administración tributaria, que tendrá por objeto, en unos casos, una mayor integración entre los controles inspectores realizados por los órganos de la inspección financiera y tributaria y los de la inspección de aduanas e impuestos especiales cuando se trate de contribuyentes sometidos a estos últimos impuestos, para evitar la realización de actuaciones independientes y descoordinadas entre sí; y, en otros, el refuerzo de la coordinación entre las áreas liquidadoras y de recaudación, para que las actuaciones de control se dirijan desde su inicio no sólo a la regularización del incumplimiento fiscal sino también al cobro efectivo de la deuda que se vaya a liquidar.

Se crea así la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, único interlocutor con las grandes empresas adscritas a la misma. Ello ha supuesto un cambio de organización y cultura, al superar la estructura funcional presente en el resto de la organización, y un marco de relación más directo con las grandes empresas.

El objetivo es aportar valor añadido en las actuaciones de la Agencia Tributaria. Así, se integran funciones que en otras delegaciones están separadas en diferentes órganos y dependencias, como por ejemplo, el control financiero y el control aduanero, o la actividad de órganos liquidadores a los órganos de recaudación.

El resultado de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes desde su creación hasta hoy se puede analizar en las siguientes cifras:

- Se encuentran adscritos más de 3.200 contribuyentes. Casi todos son grandes grupos económicos (más del 80%), y una minoría son personas físicas.
- Cuenta con una plantilla de más de 900 personas.
- Proporciona más del 80 por ciento de registros informativos recibidos por la Agencia Tributaria.
- Aporta más del 40% de la recaudación anual.
- Las actividades de sus contribuyentes suponen el 39% del PIB, por encima de todo el sector público.
- Ha liquidado actas como consecuencia de actuaciones de control por importe de más de 4.200 millones de euros.

#### Creación del Foro de Grandes Empresas

La valoración de las grandes empresas sobre la creación de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes ha sido muy positiva, en cuanto a que la centralización del interlocutor ha permitido una mayor simplificación, claridad, eficacia y profesionalidad en la relación con la Agencia Tributaria así como una mayor seguridad jurídica.

En 2008, la AEAT realizó un estudio para conocer el grado de satisfacción del colectivo de grandes contribuyentes ante la labor desempeñada por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes. Con carácter general, la valoración fue muy positiva, en mayor medida, en los aspectos relacionados con el área de Gestión (con una imagen excelente, alta tecnología informática, personal competente y profesional). Por su parte, los procedimientos de control eran cuestionados, debido en su mayor parte a la legislación existente, la duración de los procedimientos y el volumen de información que deben suministrar los contribuyentes.

En este clima, la actualización del Plan de Prevención del Fraude Fiscal llevada a cabo en el seno de la Agencia Tributaria en 2008 prevé un paso más en la relación de la Agencia Tributaria con los grandes contribuyentes, a través de la puesta en marcha de un nuevo tipo de **relación cooperativa** con un número reducido de grandes empresas en dos fases:

1ª FASE. La creación de un foro de discusión con los grandes contribuyentes en el que se analicen, a través de reuniones conjuntas o sectoriales, los principales problemas que se plantean en la relación entre las grandes empresas y la Administración tributaria y se valore la extensión del modelo de relación cooperativa.

2ª FASE. La posible implantación de un marco especial a través del cual la Administración proporcionaría, en plazos acordes con las necesidades de las empresas, un criterio sobre las consecuencias fiscales de sus operaciones a cambio de una total transparencia sobre las mismas, siempre que las empresas que voluntariamente se acojan a ese marco especial ofrezcan cuanta información sea necesaria para que la Administración pueda fijar su criterio.

Para aplicar la primera de las propuestas, se constituyó el 10 de julio de 2009 el Foro de Grandes Empresas, órgano de relación cooperativa entre la AEAT y un total de 27 grandes empresas españolas para promover una mayor colaboración basada en los principios de transparencia y confianza mutua, a través del conocimiento y puesta en común de los problemas que puedan plantearse en la aplicación del sistema tributario.

La selección de las empresas a participar en el Foro se realizó teniendo en cuenta factores como el volumen de facturación, volumen de deuda tributaria ingresada, volumen de información suministrada a la Administración tributaria, número de trabajadores, sector de actividad y distribución geográfica; eligiendo aquellas que se han considerado representativas y susceptibles de una ágil interlocución a estos efectos.

Entre los sectores económicos representados se encuentran:

- Automoción (2 entidades).
- Comercio integrado (1 entidad).
- Construcción (2 entidades).
- Financiero (4 entidades).
- Seguros (2 entidades).
- Grandes superficies (3 entidades).
- Industria de transformación (1 entidad).
- Industria eléctrica (1 entidad).
- Industria textil (1 entidad).
- Petróleo (2 entidades).
- Comunicación (2 entidades).
- Transporte (1 entidad).
- Electrónica (2 entidades).
- Electricidad (2 entidades).
- Gas (1 entidad).

En todo caso, la participación inicial de un reducido grupo de empresas no debe interpretarse en modo alguno como una señal de privilegio para estos participantes respecto de los demás contribuyentes, puesto que, en todo caso, los acuerdos que se adopten en el Foro serán de aplicación general a todos los obligados tributarios afectados.

En la sesión constitutiva del Foro de Grandes Empresas se aprobaron las Normas de Funcionamiento del Foro de Grandes Empresas, que regulan, entre otras, las siguientes cuestiones:

- En cuanto a las **funciones del Foro**, se podrá tratar cualquier cuestión referida a materias tributarias de interés común de los participantes en el mismo, a propuesta de cualquiera de éstos.

Entre otras, podrán ser objeto de conocimiento y discusión en el Foro las siguientes materias:

- Mejora de la relación entre la Administración tributaria del Estado y las empresas y establecimiento de canales de comunicación fluida. En particular:
  - Difusión de la estructura de los órganos de aplicación de los tributos y de la práctica de dicha aplicación.
  - Sugerencias de mejora en la gestión de los tributos.
  - Mejora de los actuales canales de comunicación entre la Administración tributaria y las empresas y establecimiento de otros nuevos.

- Difusión de criterios interpretativos específicos de interés general realizados por los órganos competentes (administrativos, económico-administrativos y judiciales).
- b) Simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales, a través del análisis de:
  - Las posibles mejoras a introducir en los procedimientos de aplicación de los tributos.
  - Las actuaciones de control tributario: duración, costes de atención, etc.
  - Las obligaciones formales en relación con la fiscalidad de los grupos fiscales (Sociedades e IVA), de las operaciones vinculadas, etc.
  - Los criterios y frecuencia de remisión de información fiscal a la Administración.
  - La implantación y modificación de programas informáticos de suministro de información y de ayuda a la cumplimentación de declaraciones. Información anticipada sobre los mismos.
  - El fomento de la facturación electrónica.
  - El establecimiento de canales de información que generen mayor seguridad en la actuación empresarial, minimizando los costes de litigiosidad y el riesgo de sanción.
  - La tributación de determinadas operaciones de interés general.
- c) Estudio de cambios normativos y adaptación a los mismos:
  - Conocimiento anticipado de proyectos normativos de interés general.
  - Propuestas de modificación normativa de interés general.
- d) Evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario:
  - Difusión de la importancia de la gestión fiscal en los programas de formación gerencial de las empresas
  - Responsabilidad de los Consejos de Administración en materia fiscal como manifestación de la Responsabilidad Social Corporativa.
  - Creación de un Código de buenas prácticas tributarias.
  - Posibles mejoras a introducir en los procedimientos de control interno para la detección y gestión de las contingencias fiscales en las empresas.
  - podrán ser objeto de conocimiento y discusión en el Foro
  - Mejora de la relación entre la Administración tributaria del Estado y las empresas y establecimiento de canales de comunicación fluida.
  - Simplificación y favorecimiento del cumplimiento de las obligaciones fiscales.
  - Estudio de cambios normativos y adaptación a los mismos.
  - Evaluación de la actuación interna de las empresas en relación con la aplicación del sistema tributario.
- En cuanto al **funcionamiento del Foro**, las normas de funcionamiento establecen el trabajo bien en Pleno, bien en Grupos de Trabajo:
  - a) En el Pleno están presentes, junto con los Directores de los Departamentos funcionales de la Agencia Tributaria, los miembros de los Consejos de Administración de las empresas o miembros de las empresas expresamente designados por el Consejo para su representación ante el Foro.
    - El Foro tiene como uno de sus principales objetivos que los máximos responsables de las empresas tengan una implicación directa en el área de la fiscalidad, por lo que se solicita su presencia en el Pleno del Foro.

El Pleno se reúne bajo la dirección del Presidente del Foro, cargo desempeñado por el Presidente de la Agencia Tributaria.

El Pleno celebrará sesión ordinaria con una periodicidad mínima de una vez al semestre, y sesión extraordinaria convocada, bien por el Presidente, bien a solicitud de los representantes de al menos cinco de las empresas participantes.

Las decisiones en el Pleno se adoptarán siempre por consenso de los asistentes y se formalizarán en informes o recomendaciones en relación con las materias tratadas, que carecerán de efectos jurídicos vinculantes.

b) En los Grupos de Trabajo los representantes presentan un perfil más técnico en materia tributaria. Es el Pleno del Foro el órgano que podrá acordar la creación de Grupos de trabajo y su supresión, y determinará sus cometidos, competencias y régimen de funcionamiento.

En la actualidad, se encuentran en marcha tres grupos de trabajo:

- Elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias,
- Análisis y Racionalización de Cargas Fiscales Indirectas, y
- Precios de Transferencia.
- c) El Foro cuenta con una Secretaría Técnica, desempeñada por un funcionario de la AEAT. Asimismo, colaboran de forma rotatoria en la Secretaría Técnica los representantes de las empresas participantes en el Foro que lo deseen.

#### Actuaciones del Foro de Grandes Empresas

En el Foro de Grandes Empresas, en la actualidad están funcionando tres Grupos de Trabajo: Elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias, Análisis y Racionalización de Cargas Fiscales Indirectas, y Precios de Transferencia.

Estos Grupos de Trabajo tuvieron una primera reunión constitutiva a finales de julio de 2009, y continúan con su cometido, lo que no impide que en alguno de los casos ya se hayan visto conclusiones o se hayan adoptado decisiones derivadas de acuerdo a los que se ha llegado en el Foro como consecuencia de los trabajos de los Grupos.

#### Grupo de Trabajo sobre Precios de Transferencia

Los trabajos realizados por este grupo tienen como objetivo analizar las diferentes cuestiones relativas a los precios de transferencia, como pueden ser:

- o Acuerdos previos de valoración.
- o Documentación a presentar en materia de precios de transferencia.
- o Ajuste secundario y relación con jurisdicciones de terceros países.
- o Régimen sancionador.

Hasta el momento, se ha acordado la elaboración de una serie de criterios de actuación para la AEAT en diferentes materias, en cuya elaboración la experiencia aportada por las propias empresas será un dato clave.

N°. 17 - Noviembre 2011 Serie Temática Tributaria

#### Grupo de Trabajo sobre Análisis y Racionalización de Cargas Fiscales Indirectas

El modelo español de aplicación del sistema tributario se basa en una intensiva utilización de la información y de las nuevas tecnologías. Sin perjuicio del éxito del modelo en cuanto a implantación de un sistema fiscal moderno y capaz de allegar los recursos necesarios, éste conlleva una serie de obligaciones formales que los contribuyentes deben cumplir, con el consiguiente coste de recursos materiales y humanos. Actualmente, las Administraciones tributarias, tanto a nivel interno como a nivel internacional, se encuentran inmersas en un proceso de reducción, dentro de lo posible, de la complejidad de las normas fiscales y de simplificación de las obligaciones formales que recaen sobre los contribuyentes, al tiempo que se asegure el control del adecuado cumplimiento de las normas fiscales. En el proceso de transposición de la normativa europea<sup>1</sup>, el Gobierno español ha elevado el objetivo de reducción de cargas administrativas soportadas por los contribuyentes consecuencia de la legislación nacional, desde el 25% propuesto por la Comisión Europea, hasta el 30% para el año 2012 (Acuerdo del Consejo de Ministros de 20 de junio de 2008).

Por tanto, este Grupo de Trabajo permite obtener información directamente de los contribuyentes, facilitando la toma de decisiones en el proceso de simplificación de obligaciones formales.

En cuanto a las conclusiones, por ejemplo, se encuentra la incorporación a un Anteproyecto de Ley de una de las propuestas del Grupo de Trabajo, Además de otros compromisos, la AEAT trabaja en este Grupo para poner en conocimiento de otras Administraciones Públicas las cuestiones que suscitan una especial preocupación a las empresas.

#### Grupo de Trabajo para la Elaboración de un Código de Buenas Prácticas Tributarias

Uno de los principales proyectos que se trabajan en el Foro de Grandes Empresas es la aprobación de un Código de Buenas Prácticas Tributarias. El objetivo del Código es promover una relación recíprocamente cooperativa entre la Agencia Tributaria y las empresas que lo suscriban, relación basada en los principios de transparencia y confianza mutua, que debe dar lugar, por tanto, a un desarrollo de la misma conforme a los principios de buena fe y lealtad entre las partes, todo lo cual aumentará la eficacia de los controles de la Administración Tributaria y reducirá la inseguridad jurídica a la que podrían estar expuestas las empresas y la litigiosidad que surge entre ambas.

Por otra parte, los principios de buena fe y confianza legítima que legalmente rigen el funcionamiento de las Administraciones Públicas cobran especial relevancia en este marco tributario. No sólo por la mayor exigencia de su normativa, sino también porque los sistemas económicos exigen de las empresas, y especialmente de aquellas con un componente internacional, una mayor complejidad de sus operativas.

Con mayor motivo cuando una de las dos grandes líneas de actuación de la Agencia Tributaria de acuerdo con la normativa que la regula consiste en la prestación de servicios de información y asistencia al contribuyente. Efectivamente, una Administración Tributaria moderna exige una proximidad mayor con las empresas, tanto como principales contribuyentes como por su valiosa actuación como colaboradores tributarios. Esta proximidad debe caracterizarse no sólo por un conocimiento mejor y más detallado de la actuación del contribuyente, sino también por velar por la máxima publicidad y constancia de sus criterios interpretativos y de actuación. En definitiva, es este compromiso de la Administración Tributaria el que debe dotar de la necesaria seguridad jurídica a los contribuyentes y permite un cumplimiento mejor y más eficaz de las obligaciones tributarias.

<sup>1</sup> Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.

Así, la principal tarea de este Grupo de Trabajo es la formulación de una serie de recomendaciones que sintetizan las medidas o prácticas de buen gobierno de las sociedades en materia fiscal, con carácter relativo y flexible, permitiendo por tanto que las empresas puedan adaptarlas a sus propias características. Entre las cuestiones que son objeto de debate se encuentran:

- o Actuación de los Consejos de Administración en materia fiscal.
- o Reducción de riesgos fiscales significativos por parte de las empresas.
- o Transparencia en la actuación de las empresas y de la Agencia Tributaria.
- o Colaboración en la lucha contra el fraude fiscal.
- o Establecimiento de un procedimiento de consulta ante la Agencia Tributaria.
- o Incremento de información proporcionada por las empresas.

#### III.- FORO DE ASESORES FISCALES

Como se ha señalado al principio de esta ponencia, los sistemas tributarios son cada vez más complejos como reflejo de la realidad social y económica sobre la que operan. En este entorno no se puede desconocer la labor que desempeñan los asesores fiscales, como oferentes de mecanismos de planificación fiscal y por ayudar al contribuyente a entender y cumplir sus obligaciones fiscales. Por tanto, las Administraciones tributarias deben diseñar sus relaciones con los contribuyentes y los asesores fiscales de forma coordinada y coherente.

En el modelo español, los servicios de asesoría fiscal se prestan por colectivos profesionales muy diversos, y con un nivel de prestación de servicios también muy diferente. Así, entre las grandes firmas de asesoría fiscal y el asesor individual existe todo un universo de fórmulas de asesoría desempeñadas por expertos (abogados, economistas, gestores administrativos,...). Se trata de un sector muy atomizado.

De entre las diversas formas mediante las cuales la AEAT puede intensificar su relación con los asesores fiscales, una de ellas, de carácter novedoso, es la creación de un Foro, con representación de ambas partes, para el análisis y discusión de las materias tributarias de interés común.

Para poder valorar las opciones de relación de la AEAT con los asesores fiscales, en primer lugar, hay que decidir quiénes son los interlocutores más representativos del sector. A estos efectos, podemos clasificar el sector en dos grandes grupos: las grandes firmas de asesoría fiscal y los diversos colectivos representativos de pequeños y medianos despachos de asesoría.

El sector, una vez eliminadas las grandes empresas de asesoría fiscal, que estarán representadas por las empresas de mayor facturación, está compuesto por profesionales de muy diversa procedencia y diferentes figuras jurídicas (desde pequeñas o medianas empresas hasta asesores individuales).

La mejor opción parece que es relacionarse con los grandes despachos de asesoría y las asociaciones de asesores fiscales existentes en nuestro país. Una relación directa con estas asociaciones, así como algún representante de la profesión (señalados por las propias asociaciones) supone una representación significativa del sector. No obstante, hay que tener en cuenta que, al no tratarse de organizaciones como los Colegios Profesionales, la pertenencia de un profesional de la asesoría fiscal a cualquiera de las asociaciones es meramente voluntaria, con las consecuencias que esto conlleva en cuanto a la implicación de estos profesionales respecto a los acuerdos a los que se pueda llegar.

En un segundo momento, es necesario determinar el objetivo a cumplir por el Foro, tanto por parte de la AEAT como por parte de los representantes de los asesores.

Los asesores fiscales en la actualidad son figuras vitales en el funcionamiento de los sistemas tributarios, ayudando a los contribuyentes a entender sus obligaciones tributarias y a cumplirlas. Además, en algunos casos juegan un papel relevante en grandes proyectos de inversión de empresas multinacionales por lo que una relación ágil y estable con ellos tiene una gran importancia para dotar de seguridad jurídica a los contribuyentes y atraer inversiones.

Las relaciones cooperativas entre las administraciones tributarias y los asesores fiscales ofrecen una potencialidad de beneficios para todas las partes y facilitan una mejor comprensión por parte de las Administraciones tributarias de su trabajo y del papel que desempeñan en la economía.

La adopción de una relación cooperativa con asesores fiscales, puede suponer importantes mejoras en la gestión de riesgos de las Administraciones tributarias. La **gestión de riesgos** se convierte en una herramienta esencial para la detección de contribuyentes y conductas de riesgo. Así, los propios asesores fiscales pueden proporcionar información sobre conductas u operaciones de riesgo fiscal, mientras que la Administración adecuará sus actuaciones de control, teniendo en cuenta la existencia de grupos de contribuyentes que responden a una relación de confianza y cooperación.

Del mismo modo, sería beneficioso para los asesores fiscales conocer determinados criterios de actuación de la Administración, pues les permitirá estar en una mejor posición para asesorar a las empresas.

Los asesores fiscales, junto con las labores de asesoramiento tributario, realizan una importante labor como colaboradores en la aplicación de los tributos. Esto acarrea, entre otras, dos importantes consecuencias: la adaptación a los cambios normativos en materia tributaria, que se producen con rapidez, y la obligación de asumir el cumplimiento de las cargas formales que implica el cumplimiento obligaciones tributarias, para lo cual habrían de ser los primeros interlocutores en el proceso de elaboración de las normas de desarrollo y las medidas concretas vinculadas a estos cambios.

Respecto a las cargas fiscales indirectas, el modelo de aplicación del sistema tributario español se basa en una intensiva utilización de la información y de las nuevas tecnologías. Sin perjuicio del éxito del modelo en cuanto a implantación de un sistema fiscal moderno y capaz de allegar los recursos necesarios, éste conlleva una serie de obligaciones formales que los contribuyentes deben cumplir, con el consiguiente coste de recursos materiales y humanos. No obstante, y en el ámbito diseñado por la normativa europea y las directrices del Gobierno, la AEAT se encuentra inmersa en un proceso de racionalización de las obligaciones formales que recaen sobre los contribuyentes, pero asegurando en todo caso el control del adecuado cumplimiento de las normas fiscales. En este proceso no se puede mantener al margen al grupo de asesores fiscales, pues, en gran medida y a través de los mecanismos de colaboración social, son quienes, en muchos casos, mantienen la relación directa con la Administración tributaria en representación de terceros.

Finalmente, no hay que olvidar el aspecto de lucha contra la planificación fiscal agresiva, a la que la Administración tributaria debe responder. El mantenimiento de una relación cooperativa entre las administraciones tributarias y los asesores fiscales permitirá que la planificación fiscal agresiva sea una opción menos atractiva para los contribuyentes, lo que reducirá su demanda y consecuentemente la oferta de estos productos.

En consecuencia, en el marco descrito, la Agencia Tributaria ha diseñado como uno de sus proyectos futuros en el corto plazo la creación de un Foro de Asesores Fiscales, con las siguientes pautas:

Creación de un Foro específico de asesores fiscales para el debate de los principales asuntos de interés en la relación entre éstos y la AEAT. Como particularidad se destaca la heterogeneidad de los participantes (pequeños asesores y grandes firmas de asesoría), por lo que el Foro funcionaría a través de Secciones y Grupos de Trabajo.

Las unidades territoriales participarán en este Foro a través de reuniones periódicas con asociaciones de asesores fiscales de su ámbito territorial. En estas reuniones, se informará de los asuntos tratados en el Foro y las asociaciones territoriales podrían plantear cuestiones a debate o realizar sugerencias u observaciones sobre los temas ya tratados en el mismo.

Entre los objetivos del Foro de Asesores Fiscales se busca mejorar la relación entre la AEAT y los asesores fiscales y, en concreto, incrementar el conocimiento mutuo entre las partes, a través de la búsqueda de acciones que faciliten el cumplimiento voluntario de los contribuyentes y la transparencia en la información, permitiendo una mejora en el trabajo de los asesores así como facilitar el cumplimento tributario. Además, este Foro permitirá incrementar la interacción de las partes a efectos de las labores de colaboración social.

Por tanto, y desde su creación, se pueden formar dentro del Foro dos Secciones con un trabajo claramente diferenciado:

- Sección de temas específicos o de especial complejidad.
- o Sección de temas operativos.

Por otra parte, en cuanto a los contenidos de trabajo, se han sometido a consideración las siguientes propuestas:

- Información permanente de las cuestiones tratadas en el Foro de Grandes Empresas, que permite una interacción entre ambos Foros, sin duplicar los Grupos de Trabajo.
- Definición del marco de relación entre la AEAT y los asesores fiscales (regulación de la responsabilidad,...).
- Análisis de las obligaciones tributarias formales.
- Estudio y aplicación de mecanismos de comunicación de información y registro de operaciones dudosas o realizadas exclusivamente por motivos fiscales.
- En cuando a la composición del Foro de Asesores Fiscales, estará formado por:
  - o Por parte de la AEAT: miembros de la Dirección de la Agencia Tributaria.
  - o Por parte de las asesorías fiscales:
    - Las principales firmas de asesoría fiscal en España.
    - Resto de asesores fiscales, representados a través de asociaciones empresariales y de Colegios Profesionales:
- Pese a la existencia de reuniones con la totalidad de los miembros del Foro Nacional de Asesores Fiscales, una parte importante de los trabajos se realizaría a través de **Grupos de Trabajo**. En cada uno de ellos se identificarían los problemas y se establecerían las directrices de los trabajos de los Grupos. Las decisiones se tomarían por el Pleno del Foro Nacional, o, en casos de delegación, por el correspondiente Grupo de Trabajo para entrar más en detalle de las cuestiones técnicas planteadas.

# Temas Críticos para el Control Tributario

- Los paraísos fiscales.
  - A. Problemáticas halladas.
  - B. Los medios de acción en el plano internacional.
  - C. Los medios de acción en el plano interno.
  - D. Balance.
  - E. Perspectivas.
- II. Las reestructuraciones de empresas multinacionales.
- III. La economía informal.
- IV. Conclusión

N°. 17 - Noviembre 2011

#### **RESUMEN**

El control fiscal es el garante del civismo fiscal. Su responsabilidad es esencial en la lucha contra el fraude fiscal que compromete las finanzas públicas y perjudica el contrato social.

Las recientes evoluciones en el plano económico, social y tecnológico representan numerosas oportunidades nuevas para los defraudadores. La internacionalización de los negocios, la creciente movilidad de los actores económicos y de los capitales, la desmaterialización de las transacciones, principalmente en el sector bancario, la emergencia y el lugar ocupado por Internet son nuevos desafíos a los que las administraciones deben aportar respuestas adecuadas.

La administración francesa, como sus partners, se enfrenta a todas estas problemáticas. Tres temas importantes ilustran las dificultades y los desafíos que debe enfrentar:

- El rol que juegan los paraísos fiscales en la evasión impositiva que conduce al ocultación del patrimonio y de los ingresos tanto de personas físicas como de empresas;
- las deslocalizaciones fiscales de los grupos multinacionales que, con la excusa de una reorganización jurídica, transfieren sus beneficios a zonas de baja presión fiscal y utilizan la fiscalidad para obtener un efecto de apalancamiento económico, pues el impuesto es un costo que conviene reducir;
- la economía informal, que exige una respuesta concertada de todas las administraciones del Estado, en las que la administración fiscal ocupa un lugar primordial.

Si la administración francesa está presente en estos terrenos con sus herramientas de control y de investigación y sus dispositivos anti-abuso, el balance que obtiene muestra la necesidad de adaptar constantemente los medios a implementar y tener un enfoque global de estos desafíos.

Tratándose de los esquemas implementados por intermedio de paraísos fiscales, la cuestión no es nueva. Ha sido objeto de múltiples iniciativas, tanto en el plano internacional, en el seno del foro de prácticas fiscales perjudiciales como en el plano comunitario, a través de la adopción de un código de conducta sobre la competencia fiscal perjudicial y la implementación de la directiva ahorro a fin de garantizar una tributación efectiva de los intereses del ahorro percibidos por residentes de la Unión. En el plano interno, la estrategia se basa en dos pilares: las obligaciones declarativas y los dispositivos anti-abuso.

A la luz de los recientes casos, es necesario verificar que la política de apertura y de transparencia adoptada por la Comunidad internacional no dio todos sus frutos. Esta constatación milita a favor de un enfoque diferenciado, función del carácter efectivamente cooperativo de un territorio y de una mejora de las herramientas existentes, ya sea que se trate de la Directiva Ahorro en el plano comunitario o la mayor rigurosidad de nuestros procedimientos en el plano interno.

La política de deslocalización fiscal constatada desde aproximadamente una década adquiere tal magnitud a nivel mundial que compromete la recaudación fiscal de algunos Estados. Una cantidad de estas deslocalizaciones se traducen en cambios de estatutos que tienen como resultado transferir funciones y los beneficios asociados a países con baja presión fiscal. Estas prácticas son aún más difíciles de contrarrestar puesto que se inscriben en un marco jurídico incierto.

La magnitud de este fenómeno y la complejidad de las cuestiones planteadas han llevado a la OCDE a implementar un grupo de trabajo destinado a aportar directivas claras. Los trabajos de armonización

del derecho comunitario y de eliminación de las prácticas perjudiciales deberían permitir en un futuro poner un punto final dentro de la Unión Europea. En el plano interno, nuestra acción se basa a la vez en una política voluntarista de control fiscal a posteriori y de prevención inicial a través de acuerdos previos en materia de precios de transferencia.

Para terminar, los males generados por la economía informal que contribuye a alimentar las redes criminales de todo tipo en detrimento del Estado y de los ciudadanos justifican que ésta constituya una prioridad del Estado y particularmente para el control fiscal. Nuestra acción se basa en la compilación de la información por parte de los servicios internos e interministeriales exclusivos y procedimientos específicos pero podría mejorarse aún más a través de una mejor coordinación de los organismos del Estado y a través de la comunicación acerca de las consecuencias del fraude fiscal.

Más allá de estas tres problemáticas, el enfoque de la lucha contra el fraude se basa en Francia en dos ejes de acción de la administración: facilitar el civismo fiscal para permitir una mejor aceptación del impuesto, por un lado, y mantener una política de control fiscal activa para reprimir los comportamientos realmente fraudulentos, por el otro.

El fraude fiscal o más ampliamente la falta de civismo fiscal, nada tiene de anodino. Disminuye los recursos disponibles para el financiamiento de políticas públicas, crea distorsiones de competencia e inequidades de tratamiento en detrimento de los contribuyentes honestos que sienten por su parte una sensación de injusticia y un descontento justificados.

El fraude fiscal compromete la percepción de cada uno de un sistema justo y reduce los beneficios de la competitividad. Afecta a todos los contribuyentes y todos los impuestos. Su expansión constituye entonces un peligro real para la cohesión social y la economía de nuestros países.

La lucha contra el fraude fiscal es entonces una gran responsabilidad que pesa en las administraciones fiscales. De esta manera, en Francia, el control fiscal está considerado como el garante del civismo fiscal.

La cuestión clave reside en la definición de las prioridades a asignar a los servicios de control así como también en la identificación de los riesgos más importantes o críticos que su acción debe permitir prevenir.

En un contexto de internacionalización de los negocios, movilidad creciente de los actores económicos y de los capitales, de desmaterialización de las transacciones, principalmente en el sector bancario y el comercio y en Europa de eliminación del control en las fronteras y la libre circulación de las personas, de los bienes y capitales, tres grandes problemáticas, entre otras, preocupan actualmente a la administración francesa:

- la cuestión crucial de los paraísos fiscales. En Europa, un caso reciente sacó a la luz cómo estos territorios permiten desviar sumas muy importantes;
- la "deslocalización fiscal" o el "business restructuring". Esta cuestión no es nueva ya que este fenómeno existe desde fines de los años 90, pero actualmente adquiere una real importancia;
- y la economía informal que se desarrolla en nuestros territorios gracias, principalmente, al uso de Internet.

Estas tres problemáticas no son las únicas que preocupan a la administración francesa. Como sus socios de la Unión europea, también debe, por ejemplo, enfrentar un fraude considerable en materia de IVA vinculado al comercio intracomunitario (calesitas de IVA, fraude con vehículos usados).

Se presentarán las respuestas que Francia intenta aportar a estos tres desafíos y las mejoras tanto legislativas como organizativas que se tienen en cuenta para el futuro.

#### I. LOS PARAÍSOS FISCALES

Un caso importante y muy mediatizado ilustró recientemente la problemática de los paraísos fiscales y, principalmente, las deslocalizaciones ocultas e importantes de patrimonio que permiten y las dificultades que poseen los Estados en detectar estos fraudes con la ayuda de los medios tradicionales de los que disponen.

Se verificó que residentes de varios Estados, incluyendo a Francia, detentaban activos importantes en Liechtenstein, vía estructuras interpuestas, y que ni estos haberes ni los productos vinculados a su colocación estaban declarados ante las administraciones fiscales.

Sin embargo, además de su magnitud, se trata de un caso clásico de inversión de patrimonio a través de fundaciones o estructuras asimiladas en un paraíso fiscal al que todos los países se encuentran potencialmente enfrentados.

La ocultación del patrimonio y de los ingresos que genera en cuentas protegidas por el secreto bancario combinada con una baja, incluso falta de imposición para los no residentes, son las ventajas habituales que ofrecen los paraísos fiscales.

Estas prácticas son ampliamente facilitadas por la ausencia de controles de cambio, la internacionalización de los intercambios, los medios modernos de comunicación y de gestión a distancia de las cuentas bancarias y la desmaterialización de la moneda y de los pagos.

#### A. PROBLEMÁTICAS HALLADAS

 Para las personas físicas, los paraísos fiscales permiten evitar no solamente el impuesto a las ganancias, sino también la fiscalidad vinculada a las sucesiones o a los bienes personales.

El uso en estos territorios de herramientas jurídicas tales como los trusts, fundaciones o fideicomisos, que enturbian la posesión de los patrimonios, disocian la propiedad jurídica de la propiedad económica y permiten que los activos poseídos y las ganancias que generan no estén sujetos a impuestos.

Para ocultar ingresos de actividad, el fraude puede llevarse a cabo a través de la creación en esos territorios de una estructura interpuesta, sin sustancia, encargada de recibir los ingresos que corresponden a la remuneración de prestaciones realizadas por una persona física o a la explotación de derechos de autor o de imagen que posee. Un ejemplo está dado por las empresas encargadas de la gestión de imagen de los deportistas de alta competición que les permiten, estableciéndose en esos territorios, recibir un salario oculto.

- Para las sociedades comerciales, verificamos particularmente las siguientes situaciones en las que se saca provecho de las ventajas ofrecidas por los paraísos fiscales:
  - El domicilio ficticio de una empresa en un paraíso fiscal mientras que la sede de dirección efectiva está situada en Francia. Este fraude exige para ser eficazmente combatido constataciones materiales que solo pueden efectuarse, a menudo, en el marco de un allanamiento dentro de la empresa;
  - las transferencias directas o indirectas de ganancias a través de la disminución de los ingresos o el incremento de las cargas, incluso por la creación de gastos indebidos a fin de colocar oportunamente las ganancias en la empresa instalada en un país con baja presión fiscal. Se verificó principalmente el incremento artificial de las remuneraciones de los servicios, comisiones, intereses, regalías cuya realidad y precio justo son particularmente difíciles de controlar, principalmente en la hipótesis de servicios inmateriales;

N°. 17 - Noviembre 2011

la utilización de una sociedad "stepping stone" o pantalla instalada en un país con un débil sistema de tributación, administrada y controlada por una persona jurídica situada en Francia. Intercalarla en las operaciones habituales del grupo permite la localización artificial de una parte del margen. Por ejemplo, para las actividades de compra-reventa, la sociedad pantalla puede utilizarse para comprar a la sociedad matriz los productos a fin de venderlos a las filiales del grupo, captando el beneficio en el paraíso fiscal.

#### B. LOS MEDIOS DE ACCIÓN EN EL PLANO INTERNACIONAL

La cuestión de los paraísos fiscales no es nueva. Los Estados rápidamente tomaron conciencia de que la lucha contra la evasión impositiva en este ámbito requería una acción global y concertada.

La acción de Francia se inscribe en los trabajos que fueron iniciados en 1996 conjuntamente en el seno de la Organización de Cooperación y de Desarrollo Económico (OCDE) y de la Unión Europea (UE) que apuntan a luchar contra la "competencia fiscal perjudicial".

#### 1. Los Trabajos en el Seno de la OCDE: Una Política de Incentivos para Mayor Transparencia

En 1998, la OCDE publicó un informe sobre "la competencia fiscal perjudicial "que constata la existencia de regímenes preferenciales en el seno de algunos Estados de la OCDE¹ y de prácticas de numerosos territorios y Estados no miembros de la OCDE que podían llevar a calificarlos como "paraísos fiscales"².

Respecto de estos últimos, la OCDE anunciaba que iba a elaborar una lista de Estados y de territorios en contra de los cuales sus miembros serían invitados a aplicar medidas de represalia (dispositivos anti-abusos, etc.).

En 2000, publicó un informe sobre "los progresos en la identificación y la eliminación de las prácticas fiscales perjudiciales" que establecía una lista de 35 Estados o territorios que reunían los criterios de paraíso fiscal<sup>3</sup>.

La OCDE deseó que los paraísos fiscales asumieran compromisos en términos de transparencia y de intercambio de información. Se adoptó un modelo de acuerdo de intercambio de información, acordado conjuntamente por países de la OCDE y paraísos fiscales, y que cubre al mismo tiempo el fraude y la evasión fiscales.

En contrapartida a este compromiso, se les ofreció la adhesión al Foro mundial, la exclusión de la lista, la exención de la aplicación de cualquier marco coordinado de medidas defensivas, y la garantía de que las jurisdicciones no cooperativas estarían uniformemente sometidas a un marco tal.

Seguros de conservar la atracción causada por su bajo nivel impositivo y preocupados por evitar ser incluídos en una "lista negra" de paraísos no cooperativos, 32 Estados o territorios tomaron el compromiso de demostrar una mayor transparencia, primero levantando el secreto bancario en materia de fraude fiscal luego en materia de evasión impositiva o modificaron sus legislaciones para ya no ser considerados como paraísos fiscales. Hoy, esta lista no comprende más que tres territorios: Andorra, Liechtenstein y Mónaco.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> 47 regímenes perjudiciales fueron luego identificados, más adelante desmantelados por un "Foro sobre las prácticas fiscales perjudiciales "creado con el patrocinio del Comité de asuntos fiscales de la OCDE y presidido por Francia.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> Se han decidido cuatro criterios : casi- ausencia de fiscalidad directa, escasez de las actividades económicas locales, opacidad de las normas fiscales aplicables y aplicadas, ausencia de transmisión de información a las administraciones fiscales de los otros países.

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Otros seis (Bermudas, Islas Caimanes, San Marino, Isla Mauricio, Chipre y Malta) no fueron mencionados porque ya habían tomado un compromiso en términos de transparencia y de intercambio de información (ver infra).

N°. 17 - Noviembre 2011

Desde entonces, Australia, los Países Bajos, el Reino Unido y países nórdicos firmaron algunos acuerdos de intercambio de información con una muy pequeña cantidad de paraísos fiscales. Francia prevé firmar próximamente al menos dos acuerdos.

#### 2. Los Trabajos en el Seno de la Unión Europea

A nivel europeo, una primera serie de trabajos permitió la adopción por parte de todos los Estados miembros en 1997 del "código de conducta" sobre la competencia fiscal perjudicial.

Luego, en el 2003, a fin de que algunos residentes de la Unión ya no siguieran escapando a cualquier imposición sobre los intereses percibidos en otro Estado miembro, el consejo adoptó la directiva 2003/48/CE del 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad del rendimiento del ahorro en forma de pago de intereses.

#### a) El código de conducta

Al adoptar el código de conducta en 1997, los Estados miembro se comprometieron a eliminar las medidas fiscales existentes que generan una competencia fiscal perjudicial ("desmantelamiento") y a abstenerse de introducir cualquier nueva medida que tenga este efecto ("congelamiento").

Este código apunta a las medidas que tienen, o pueden tener, una sensible incidencia en la localización de las actividades económicas en el seno de la Unión como las que prevén un nivel de imposición efectiva netamente inferior al nivel general del país en cuestión, facilidades fiscales reservadas a los no residentes, incentivos fiscales en favor de actividades que no se relacionan con la economía local, de manera tal que no tienen impacto sobre la base imponible nacional, el otorgamiento de beneficios fiscales incluso en ausencia de cualquier actividad económica real, reglas para la determinación de las ganancias de las empresas que forman parte de un grupo multinacional que discrepan de las normas generalmente admitidas a nivel internacional, principalmente las aprobadas por la OCDE.

Un informe de noviembre de 1999 recogió 66 medidas fiscales que presentan elementos perjudiciales (40 en los Estados miembros de la UE, 3 en Gibraltar y 23 en los territorios dependientes o asociados).

Los Estados miembro y sus territorios dependientes o asociados actualmente corrigieron o reemplazaron estas 66 medidas o se aprestan a hacerlo. Para las entidades que se beneficiaban con estos regímenes hasta el 31 de diciembre de 2000 inclusive, se previó una cláusula de derechos adquiridos según la cual sus beneficios debían finalizar a más tardar el 31 de diciembre de 2005, hayan sido acordados o no por plazo determinado. Para algunas medidas vigentes en los Estados miembro y sus territorios dependientes o asociados, se acordaron prórrogas por tiempo determinado más allá del 2005.

Desde entonces, el grupo "código de conducta" garantiza el seguimiento del congelamiento y la implementación del desmantelamiento, y presenta periódicamente un informe ante el Consejo.

# b) La Directiva Ahorro : Un instrumento de intercambio de información específica sobre los intereses, que asocian centros financieros extracomunitarios

Aprovechando la libre circulación de los capitales, algunos residentes de Estados miembro escapaban a cualquier forma de imposición sobre los intereses percibidos en otro Estado miembro que no fuera el Estado en el que residen, creando una distorsión en la imposición efectiva del rendimiento del ahorro.

Además, fomentaba la evasión fiscal del rendimiento del ahorro y acentuaba la presión fiscal sobre ingresos de origen menos móvil como los producidos por el trabajo, con un efecto perjudicial en el costo de este último y entonces indirectamente en la creación de puestos de trabajo.

A fin de ponerle un punto final, la directiva organiza a partir del 1ro de julio de 2005 un sistema que permite la imposición en el Estado de residencia de los intereses pagados por un agente pagador a una persona física residente del Estado de la Comunidad denominado beneficiario efectivo. Este sistema prevé:

- El principio de la comunicación por los Estados miembros de los pagos bajo la forma de intereses realizados por los establecimientos pagadores a favor de personas físicas beneficiarias efectivas residentes de Estados miembro (intercambio de información);
- Excepcionalmente el cobro de una retención en origen durante un período transitorio para los 3
   Estados miembros que no participan en el intercambio de información ya que ponen en práctica el secreto bancario (Austria, Bélgica y Luxemburgo). La tasa de la retención en origen inicialmente del 15 % es del 20 % desde el 1ro de julio de 2008 y pasará al 35% el 1ro de julio de 2011. El Estado pagador conserva el 25 %.

El sistema de retención en origen también se aplica en diez territorios dependientes o asociados de los Estados miembros (islas anglo-normandas, isla de Man y territorios dependientes o asociados del Caribe) y en cinco terceros países europeos (Mónaco, Andorra, San Marino, Liechtenstein y Suiza).

El periodo transitorio durante el cual es posible realizar una retención en origen llegará a su fin cuando:

- la Unión haya celebrado con los cinco terceros Estados un acuerdo que prevé el intercambio a
  pedido de información relativa a los pagos de intereses según el modelo de convenio de 2002 de
  la OCDE, estos pagos continúan aplicando simultáneamente la retención en origen;
- Estados Unidos se comprometerá a intercambiar a pedido información relacionada a los pagos de intereses, de conformidad al modelo de convenio, con todos los Estados miembros de la UE.

En el 2006, Francia recibió 580 000 informaciones - todos los datos pueden ser utilizados por los organismos - y 50 millones de euros en concepto de retención en origen.

#### C. LOS MEDIOS DE ACCIÓN EN EL PLANO INTERNO

A nivel interno, el dispositivo retenido tiende a obtener, en primer lugar, o a pedido o espontáneamente de los contribuyentes o establecimientos, información bancaria y financiera que podría revelar el recurso a paraísos fiscales.

Paralelamente a estas medidas tendientes a facilitar la detección, otras disposiciones de derecho interno tienen como objetivo prevenir los abusos y sancionarlos apuntando directamente a las relaciones de los residentes franceses con estos territorios.

#### 1. Acceder a la Información Bancaria y Financiera

La administración dispone de un derecho de comunicación que le permite, por un lado obtener información bancaria en poder de los establecimientos financieros y por el otro, información sobre las operaciones de transferencia de capitales al exterior, efectuadas, principalmente, por personas físicas.

La legislación fiscal impone a las personas físicas, asociaciones y sociedades que no posean formas comerciales, domiciliadas o establecidas en Francia, declarar, al mismo tiempo que sus declaraciones de ingresos o de ganancias, las referencias de las cuentas abiertas, utilizadas o cerradas en el exterior. Para cada cuenta bancaria no declarada se aplica una sanción de 750 €.

Finalmente, la ley prevé que las personas físicas que transfieren al exterior, sin la intervención de los bancos, sumas o valores superiores a 7 600 € deben obligatoriamente declararlos.

En caso de incumplimiento de estas obligaciones, la ley establece una presunción de ocultación de ingresos vinculados a las sumas pagadas o retiradas de cuentas no declaradas o transferidas sin declaración.

#### 2. Los Dispositivos Anti-Abuso

Estos dispositivos establecen una presunción de evasión impositiva en presencia de entidades establecidas en países con fiscalidad privilegiada. La legislación fiscal prevé:

- La imposición en nombre de la sociedad establecida en Francia de las ganancias de sus filiales o sucursales establecidas en un país con régimen fiscal privilegiado. A falta de una actividad industrial y comercial efectiva ejercida en el país con régimen fiscal privilegiado, invierte, bajo algunas condiciones, la carga de la prueba en detrimento de las empresas francesas ya que deben justificar un interés que no sea el fiscal en la localización de sus ganancias en esos territorios [art. 209 B du CGII:
- La imposición a nombre de la persona física domiciliada en Francia de las ganancias de sociedades o entidades establecidas en un país con fiscalidad privilegiada de la que detenta más del 10% de los derechos [art. 123 bis du CGI];
- La imposición a nombre del prestador de servicios establecido o domiciliado en Francia de las sumas percibidas en remuneración de sus servicios por una persona domiciliada o establecida en un país con fiscalidad privilegiada. También se aplica al prestador domiciliado fuera de Francia cuando los servicios fueron prestados en Francia. Este dispositivo tiene como objetivo prevenir la utilización de estructuras interpuestas para eludir el impuesto normalmente exigido en Francia, principalmente por los artistas y los deportistas [art. 155 du CGI];
- que las sumas pagadas a personas domiciliadas o establecidas en un país con fiscalidad privilegiada no sean deducibles por las empresas establecidas en Francia excepto si aportan la prueba de la realidad de las operaciones que corresponden a estos gastos y la normalidad de precio pagado. Esta medida se aplica a los intereses, regalías y remuneraciones de servicios y todos los pagos realizados en una cuenta radicada en tales Estados o territorios [art. 238 A du CGI].

#### D. BALANCE

- Por tratarse de trabajos de la OCDE, los elementos de contexto recientes confirmaron que la situación actual no era satisfactoria y que un enfoque desde el punto de vista del incentivo, basado únicamente en la buena voluntad de los paraísos fiscales sin real contrapartida tenía efectos limitados:
  - algunas jurisdicciones persisten en no adquirir compromisos en materia de transparencia y de intercambio de información y permanecen entonces en la lista de la OCDE sin realmente padecerlo;
  - otras toman los compromisos que les permiten no seguir figurando en la lista pero no cierran acuerdos de intercambio de información.

Las pocas jurisdicciones que respetan sus compromisos podrían de esta manera resultar desfavorecidas por la ausencia de medidas defensivas tomadas de manera coordinada por los Estados miembros de la OCDE respecto de los otros territorios a pesar de los anuncios iniciales. Por añadidura, esta ausencia de reacción no estimula a estos últimos a cooperar más.

 El dispositivo de la directiva ahorro presenta debilidades vinculadas principalmente a su campo de aplicación. Sólo abarca a las personas físicas y a una categoría de productos financieros y no abarca a algunos centros financieros importantes, principalmente asiáticos. Además, no da lugar a la aplicación por parte de todos los Estados miembros de un mecanismo de intercambio de información. En Francia, la suma de retención en origen pagada por los terceros Estados y los territorios asociados parece limitada y poco coherente con la suma de los haberes que estaría ubicados allí. Ahora bien, los Estados miembros no disponen de ningún medio para controlar la suma retenida en origen que se les paga. Por añadidura, sin información sobre los poseedores de los capitales, no pueden establecer la fiscalidad del patrimonio.

En el plano interno, más allá de los dispositivos anti-abuso revisados recientemente para adaptarlos
al derecho comunitario, la recolección de la información bancaria ante los contribuyentes presenta
un bajo rendimiento (en 2006 solamente se declararon 25000 cuentas abiertas en el extranjero
para los 35 millones de declaraciones de ganancias presentadas) que no parece corresponder a
la realidad recientemente ilustrada por el caso anteriormente explicado.

En total, el balance muestra que los dispositivos actuales merecen ser mejorados.

#### E. PERSPECTIVAS

#### 1. En el Plano Internacional, Mejorar lo Existente

En el plano internacional, Francia considera que es necesario proseguir y sostener los esfuerzos emprendidos.

#### a- A nivel de la OCDE: Privilegiar un enfoque diferenciado

Francia apoya las iniciativas del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE que decidió a comienzos del año 2008 actuar en dos direcciones:

- Desarrollar un método de diferenciación de los territorios según sus grados de cooperación efectiva, a fin de brindar un incentivo a los países indecisos en firmar acuerdos de información;
- Iniciar una reflexión en común sobre las medidas de represalia posibles (dispositivos anti-abuso) a implementar en contra de los territorios que aparecen como no cooperativos.

Además, surge un consenso para rechazar firmar, inclusive denunciar, cualquier convenio fiscal, que no prevería un intercambio total y completo de datos fiscales según el nuevo artículo 26 del modelo de convenio fiscal de la OCDE.

#### b- A nivel de la UE: Mejorar la Directiva Ahorro

Francia, principalmente en el marco de su presidencia de la UE, sostiene muy activamente los trabajos que apuntan a mejorar la directiva ahorro y su renegociación a fin, principalmente, de ampliar su campo de aplicación a las personas jurídicas y a otros productos financieros y su extensión a otros centros financieros (como Hong Kong y Singapur).

Esencialmente, las modificaciones que deberían realizarse en la directiva apuntarían a:

Ampliar el campo de los productos cubiertos más allá de los productos de intereses clásicos, como los productos que no generan intereses - productos derivados o productos de seguros de vida - o productos financieros innovadores;

- Identificar mejor los beneficiarios efectivos de esos ingresos a fin de evitar ocultaciones que apuntan a intercalar ciertas estructuras, como los trusts, entre el banco pagador y el beneficiario final para escapar de las disposiciones de la directiva ;

 Poner fin, lo más rápidamente posible, al régimen transitorio de la retención en origen. Bélgica, Luxemburgo y Austria tendrían pues que aplicar el intercambio automático de informaciones y abandonar en consecuencia el secreto bancario, al menos para los ciudadanos comunitarios no residentes.

#### 2. En el Plano Interno

En el plano interno, se han identificado márgenes de progreso que combinan, por un lado, una mejor información de los contribuyentes a fin de prevenir el fraude y por el otro, nuevos medios de acción para la administración a efectos de reprimir las actuaciones más graves.

#### b) Informar y prevenir

 Se está estudiando una gran campaña de comunicación para concientizar a los contribuyentes acerca del hecho que el fraude fiscal constituye un delito realmente grave que acarrea sanciones potencialmente pesadas para el autor. En Francia, es realmente una novedad.

En lo que respecta a los paraísos fiscales, como le recomienda la OCDE, esta comunicación podría perseguir los siguientes objetivos:

- Recordar las normas relativas a la territorialidad del impuesto;
- Concientizar a los contribuyentes respecto de los riesgos que presentan la jurisdicciones en cuestión en ausencia de una normativa que proteja a los ahorristas;
- Incentivar a los contribuyentes a conservar sus activos en una jurisdicción que aplica las normas de la OCDE.
- También está previsto esclarecer la legislación relativa a los trusts o asimilados, estructuras utilizadas
  frecuentemente en conexión con los paraísos fiscales pero no previstas por el derecho francés,
  para el establecimiento de los impuestos patrimoniales basados en la noción francesa de propiedad
  jurídica (derechos de mutación a título gratuito y bienes personales) adoptando un dispositivo legal
  específico y seguro. Esta aclaración permitiría ganarle de mano a las interpretaciones ambiguas.
- Al tratarse de la compilación de información bancaria ante los contribuyentes, además de estar mejor informados, lo que es sin duda necesario, se estudia un monto más disuasivo de las multas aplicables en caso de incumplimiento de esta obligación. Podría variar según el lugar de radicación de la cuenta.

#### Mayor rigurosidad de los procedimientos del control fiscal en materia de lucha contra el fraude

Prevemos dos medidas:

- Duplicación de los plazos de revisión (6 años) cuando el contribuyente no hubiera declarado las cuentas radicadas en un paraíso fiscal o los ingresos o las ganancias de entidades situadas en un paraíso fiscal de su propiedad. Limitar el "derecho al olvido" de los contribuyentes utilizando las ventajas de los paraísos fiscales permitiría a la administración rectificar su situación por un período más extenso. Esto también contribuiría a la prevención de este tipo de conductas;
- la creación de un servicio de investigaciones fiscales judiciales que disponga de prerrogativas que correspondían tradicionalmente a los oficiales de la policía judicial (vigilancia policial, averiguación de antecedentes, escuchas telefónicas, etc.). Una parte de la acción represiva llevada a cabo por la administración fiscal con sus procedimientos administrativos se desplazaría hacia la esfera penal, es decir conducida por agentes del fisco situados bajo

N°. 17 - Noviembre 2011

control de la autoridad judicial y que disponen de herramientas de investigación más poderosas. Esos nuevos poderes deberían permitir paliar las debilidades de los procedimientos puramente administrativos para luchar contra los paraísos fiscales. Esta vasta reforma en Francia podría ser adoptada antes de fin de año.

#### II. LAS REESTRUCTURACIONES DE EMPRESAS MULTINACIONALES

La estrategia fiscal se encuentra en el centro de la gestión financiera de los grupos multinacionales. Esta realidad resulta de la globalización creciente de las economías, del lugar preponderante ocupado por los grupos multinacionales que bajo la presión conjunta de los mercados y de sus accionistas intentan acrecentar su rentabilidad sin cesar.

Para esos grupos, el impuesto es un costo que intentan reducir4.

#### A. Problemáticas halladas

Junto a las problemáticas tradicionales relativas a los precios de trasferencia o vinculadas a las transferencias de activos financieros o intangibles, frecuentemente debatidas con los grupos multinacionales, asistimos cada vez más a verdaderas "deslocalizaciones fiscales".

Efectivamente, los grupos efectúan reorganizaciones internas generalmente motivadas por la división en zonas de mercado.

De esa manera, se justifican las reestructuraciones de empresas, principalmente, por razones comerciales tales como el deseo de maximizar las sinergias y las economías de escala, optimizar la gestión de las líneas de actividad y mejorar la eficacia de la cadena industrial y comercial, aprovechando el desarrollo de las tecnologías basadas en internet.

Contrariamente a las deslocalizaciones industriales que a veces debe sufrir Francia, así como otros países, esas deslocalizaciones se caracterizan por el mantenimiento de las inversiones en nuestros territorios (plantas, equipamientos, oficinas) y de personal.

Sin embargo, generalmente estas reestructuraciones son acompañadas por una redistribución a veces considerable de las ganancias realizadas por la entidad francesa.

Algunas de estas deslocalizaciones fiscales pudieron realizarse entre países de la Unión Europea para contar con regímenes favorables. Pero, desde la adopción en 1997 por los Estados miembros del Código de Conducta que apunta, a nivel comunitario, a finalizar con estos regímenes (ver supra), hoy, son sobre todo los países con un régimen tributario privilegiado (por ejemplo, en Europa, Suiza) quienes se benefician con la redistribución de la base imponible.

Actualmente, verificamos que esas deslocalizaciones fiscales se llevan a cabo a través de:

- la transformación de sociedades que efectúan plenamente funciones de distribución en distribuidores con riesgos limitados o en comisionistas que actúan como mandatario de una empresa asociada;
- la transformación de fabricantes en sub-contratistas o fabricantes "a façon" que actúan como mandatarios de una empresa asociada.

74

A título de ejemplo, un informe del estudio Landwell de 2004 "Global retail and tax benchmarking survey " señala que el impacto de una reducción del 1 % de la alícuota efectiva de imposición es idéntica con respecto al valor de la acción al obtenido a través de un aumento de las ventas del 15 %.

N°. 17 - Noviembre 2011

Serie Temática Tributaria

Estas transformaciones jurídicas que tienen por efecto una reducción significativa de los beneficios imponibles se traducen generalmente en:

- la conservación en Francia de casi la totalidad de los medios de explotación (planta, equipamiento, personal, etc.) y de la actividad para las sociedades que ejercen funciones de fabricantes "a façon" y comisionistas y la transferencia del personal "de alta gama" al empresario principal;
- la realización por parte del empresario principal de prestaciones de servicios para todas las sociedades del grupo (contabilidad, liquidación de sueldos, finanzas, recursos humanos, legales, sistemas, etc.).

Sobre todo, el empresario principal se convierte en el dador de orden con respecto al fabricante "a façon" y al comisionista. Es responsable de la estrategia, la compra de materia prima, la decisión de hacer producir, y es propietario de los productos terminados, stocks, y soporta los riesgos de precio, de cambio, de incumplimiento de los clientes.

Las filiales operativas son, en este esquema, remuneradas por funciones llamadas de rutina y se reduce su rentabilidad. Son consideradas como sub-contratistas con bajo valor agregado que cuentan con una remuneración garantizada pero limitada.

#### B. Los medios de acción

Las elecciones de organización, principalmente jurídicas efectuadas por los grupos, cuando son evidentes, no son, en principio fiscalmente criticables salvo cuando persiguen un objetivo exclusivamente fiscal. Por todo lo expuesto, la demostración de la ausencia de veracidad de los hechos, que llevaría la administración a efectuar rectificaciones, sique siendo difícil de demostrar.

Por consiguiente, nuestros servicios de control examinan profundamente las consecuencias fiscales de los esquemas de reestructuración implementados por los grupos.

En primer lugar verifican, el carácter efectivo de las transformaciones jurídicas. Verifican que los riesgos económicos y las funciones que anteriormente eran asumidas por la sociedad o el establecimiento francés reestructurado realmente se transfieren.

Si la reestructuración corresponde a una reorganización efectiva, las modalidades financieras están controladas. La administración verifica que los precios aplicados en el marco de la nueva política se ajustan al principio de competencia abierta después de haber examinado las funciones ejercidas, los riesgos incurridos y los bienes de uso y activos intangibles utilizados por cada una de las empresas del grupo.

Las cargas extraordinarias vinculadas a la reestructuración (indemnizaciones por despido, pérdidas debidas a elementos de activos que perdieron su valor...) pueden ser rechazadas cuando se puede demostrar que han sido incurridas en beneficio de otra entidad del grupo.

Si la reestructuración no es efectiva, los organismos se orientan hacia un cuestionamiento global del esquema tendiendo en cuenta, llegado el caso, las transferencias efectivamente realizadas entre las anunciadas.

#### C. Balance

La verificación que realizamos es doble:

 estas reestructuraciones son cada vez más numerosas y las transferencias de ganancias que resultan de ellas son significativas. Las rectificaciones referidas a operaciones de reestructuración representan aproximadamente mil millones de euros.  la capacidad de acción de la administración es limitada ante la presencia de un problema complejo, con contornos jurídicos imprecisos.

Los organismos se enfrentan en la práctica a la dificultad de establecer la carga de la prueba de una transferencia de beneficios, obtener la información necesaria para esta demostración y la incertidumbre vinculada al estado de derecho y la jurisprudencia acerca de este tema, particularmente en un país de derecho civil donde el contrato tiene fuerza de ley entre las partes.

Fuera de la hipótesis de la tergiversación de la realidad, solamente pueden debatirse las consecuencias de la reorganización, según los principios habituales de precios de transferencia, a fin de determinar la porción de ganancias que finalmente debe ir a la entidad reestructurada. Este enfoque sólo corrige escasamente los efectos de estas relocalizaciones.

#### D. Perspectivas

#### 1. En el plano internacional, limitar el atractivo de las deslocalizaciones

En el plano internacional, la importancia adquirida por el fenómeno de reestructuraciones de empresas llevó a los Estados a debatir este tema dentro de las instancias internacionales.

#### a) A nivel de la OCDE, dar los lineamientos

Los trabajos del grupo de trabajo de la OCDE acerca del "business restructuring" del que participa Francia deberían estar terminados en 2009.

Los trabajos tienen por objeto, por un lado, desarrollar un marco analítico claro que garantice la seguridad jurídica suficiente para las "verdaderas" reestructuraciones de empresas en materia de convenios así como también respecto de los aspectos de precio de transferencia y, por el otro, garantizar a los gobiernos la posibilidad de luchar contra las reestructuraciones abusivas o que carecen de sustancia económica.

En la práctica, se trata de identificar en qué medida las reasignaciones de las ganancias que resultan en general de una reestructuración, se ajustan al principio de competencia abierta y, más generalmente, de qué manera el principio de competencia abierta puede aplicarse a las reestructuraciones.

Deberían fijar lineamientos claros tanto para las administraciones como para las empresas acerca del tipo y el tratamiento fiscal de este tipo de operaciones.

# b) A nivel de la UE, luchar contra las prácticas fiscales perjudiciales y continuar con la armonización

A nivel europeo, los trabajos par la implementación de una política fiscal común para prevenir, al menos, las deslocalizaciones esencialmente fiscales dentro de la UE continúan dentro de la UE y Francia participa en ellas de manera activa.

Al tratarse del código de conducta en virtud del cual los Estados miembros se han comprometido a eliminar las medidas fiscales que generan una competencia fiscal perjudicial y a abstenerse, en el futuro de introducir más (ver supra), deben continuarse los trabajos del grupo implementado en 1999 para identificarla y efectuar el desmantelamiento de las mismas.

Francia sostiene y participa también de los trabajos acerca de la armonización de la alícuota del impuesto a las sociedades por la adopción de una alícuota común consolidada del impuesto a las sociedades que cubra todas las actividades en la UE de las empresas que desarrollen su actividad en varios Estados

miembros (proyecto ACCIS o CCCTB o Common Consolidated Corporate Tax Base). Estos trabajos permitirían una "competencia fiscal" en materia impositiva directa más "legible" puesto que se basa, esencialmente, solamente en las alícuotas fiscales.

#### 2. En el plano interno, mantener la presión del control fiscal y prevenir las dificultades

Nuestra política consiste en mantener una presión siempre fuerte a través del control fiscal para verificar las "deslocalizaciones fiscales" y adoptar un enfoque más riguroso, inspirado en los trabajos en curso de la OCDE.

Se trataría, por ejemplo, de verificar que una indemnización justa o una compensación ha sido pagada cuando el cambio de las relaciones contractuales tiene como efecto reducir sensiblemente las ganancias futuras (loss of business opportunity).

Pero nuestra acción no podría limitarse a un control a posteriori. Junto al control fiscal, hemos desarrollado una política activa de prevención de los riesgos en el inicio de la cadena. Hemos implementado en 1999 un procedimiento de acuerdo previo en materia de precios de transferencia, instrumento de seguridad jurídica para las empresas. A través de este procedimiento conducido por un equipo de la administración central exclusivo, la administración es llevada a examinar tales reestructuraciones lo más cerca posible de su realización. Este procedimiento es una respuesta adaptada a las dificultades encontradas ya que conduce al diálogo en confianza y transparencia con las empresas. Evita la política del hecho consumado para la administración y permite dar seguridad a los grupos en la implementación de sus reestructuraciones. Se han firmado 9 acuerdos en 2006, 12 en 2007, y en 2008 deberían firmarse unos veinte.

#### III. LA ECONOMÍA INFORMAL

Ocultar su actividad es un medio de escapar en Francia no sólo de la presión fiscal sino también a las cargas sociales y a las limitaciones administrativas de todo tipo.

Los males que causa la economía informal - pérdidas de recaudación fiscal y social que financian las políticas públicas y principalmente, la protección social, competencia falseada para los operadores virtuosos, lavado que alimenta las redes criminales - justifican que la lucha contra la economía informal sea una prioridad para el Estado y particularmente para el control fiscal.

El modelo francés de lucha contra la economía informal pone en escena numerosos actores y medios importantes. Esta organización es primero el fruto de una historia política, económica y administrativa antigua o la acción del Estado depende de nuestros principios fundacionales: la igualdad, el respeto del derecho, la equidad frente a las cargas públicas y para el beneficio de las ayudas.

Se basa en las estructuras administrativas bien establecidas, en un contexto de civismo elevado, principalmente fiscal.

#### A. Problemáticas halladas

Más allá de la actividad "en negro" u oculta de un particular, las actividades no declaradas, lícitas o ilícitas, toman distintas formas más o menos complejas:

 La utilización de empresas que incumplen sus obligaciones declarativas, con frecuencia voluntariamente efímeras y que desafían de esta manera la reactividad de la administración. Esta práctica puede ser combinada con el uso de una cascada de empresas sub-contratistas principalmente en el sector de las Obras Públicas;

- la realización de una importante actividad desmenuzándola entre una multitud de pequeñas sociedades que permite que los fraudulentos se beneficien con las ventajas concedidas a las pequeñas empresas y conviertan desafíos importantes en desafíos "aparentemente" débiles para la administración y por ende dejados de lado;
- el ejercicio de una actividad no declarada por un establecimiento estable de una sociedad extranjera (o las deslocalizaciones ficticias en el exterior).

También pueden mencionarse las actividades, por cierto declaradas, pero cuyo volumen verdadero está disimulado por la disminución de los ingresos generados por dichas actividades. Es un método simple y muy generalizado.

La disimulación de actividad generalmente es acompañada por el trabajo no declarado, es decir el empleo de asalariados no declarados.

Si la economía informal puede referirse a todas las actividades, ciertos sectores económicos están más involucrados, en razón de sus características propias. Generalmente distinguimos tres:

- los sectores que recurren a una mano de obra numerosa y poco calificada, y que pueden ser incitados, habida cuenta de los aportes elevados, en período de abundante oferta, a emplear mano de obra sin declararla: turismo, sector gastronómico, construcción, agrícola, obras públicas, limpieza, confección, vigilancia, etc.;
- los sectores cuya actividad genera circulación de efectivo, fácil de disimular por naturaleza: comercio minorista, bar, discoteca, hotelero, gastronómico, tarjetas prepagas, etc.;
- los sectores que generan un fuerte valor agregado, y en los cuales pequeños volúmenes generan grandes ganancias: sistemas, telefonía, falsificación y tráfico de productos de lujo.

Para terminar, el ejercicio de una actividad oculta se ve actualmente facilitado por la evolución de las tecnologías digitales que facilitan las transacciones desmaterializadas y ofrecen herramientas de comunicación, de gestión remota preservando el anonimato. Dan a la economía informal nuevas perspectivas con el soporte eficaz de internet.

Muchos sitios permiten el ejercicio de actividades comerciales, principalmente ventas, que escapan a cualquier control en razón del uso de seudónimos. Esas tecnologías permiten también la vulgarización de ciertos procedimientos como el uso de cuentas off-shore con tarjetas de crédito asociadas. Para terminar, el uso de software contable o de cajas registradores permisivas que poseen funcionalidades de corrección de las operaciones, permite ocultar fácilmente una parte de la actividad registrada inicialmente.

#### B. Los medios de acción

Incluso si el sector informático ocupa actualmente un lugar importante en la gestión de la información útil para la acción administrativa, en Francia la lucha contra la economía informal se desarrolla ante todo, in situ, lo más cerca de los actores y de las realidades económicas.

De esta manera, la detección de las actividades ocultas se basa en los personales dedicados a la investigación y la inteligencia, en la implementación de procedimientos extraordinarios y la coordinación de los diferentes organismo del Estado correspondientes.

#### a) Organismo de investigación exclusivos

Lo más cerca posible del núcleo de actividades se encuentran las brigadas de control y de investigación desplegadas en todos los departamentos (más de 1000 agentes) que garantizan el vínculo con las otras administraciones.

A nivel nacional, una Dirección Nacional de Investigaciones Fiscales (más de 400 agentes) está encargada de detectar las conductas fraudulentas más elaboradas y controlar las actividades con alto riesgo en las situaciones que requieren una gran reactividad. Colabora con los otros organismos equivalentes de la UE.

#### b) Procedimientos administrativos extraordinarios

Además de varios dispositivos que permiten el acceso a la información en poder de terceros, la administración fiscal dispone de dos procedimientos adaptados a la detección de las actividades ocultas:

- El derecho de visita y de embargo, procedimiento administrativo de excepción, que permite a la
  administración, previa autorización del juez, visitar locales profesionales y privados y embargar
  documentación contable o extracontable de naturaleza a establecer el presunto fraude, para oponerla
  luego al contribuyente. Se trata de una "allanamiento pasivo";
- El carácter flagrante en materia fiscal que apunta a facilitar la implementación de embargos preventivos inmediatos en caso de comprobar prácticas fraudulentas de una gravedad confirmada como el ejercicio de una actividad oculta o sin facturas ni contabilización, el uso de un software permisivo o el trabajo disimulado. El cobro de los impuestos objeto de fraude se encuentra asegurado de esta manera.

#### Una acción interministerios centrada en el trabajo no declarado, denominador común del fenómeno

Las infracciones que se relacionan con la economía informal dependen de varias legislaciones y de administraciones diferentes (fiscal, social, laboral, aduanero, económico, etc.). Se debe entonces organizar entre los distintos organismos la circulación de la información y el trabajo en común.

Esta coordinación y sus intercambios orientados al trabajo no declarado o a las actividades ilícitas se llevan a cabo:

- En el Comité Operativo de lucha contra el trabajo ilegal que reúnen, a nivel de los Departamentos, los cuerpos de control de las distintas administraciones (trabajo, sociales, impuestos, policía, etc.) bajo el control del Fiscal de Primera Instancia. Es la estructura clave de la lucha operativa contra el trabajo ilegal. Esos comités organizan la circulación de la información y garantizan la coordinación de la acción in situ. En la práctica, se organizan reuniones mensuales durante las cuales se intercambia información acerca de las prácticas o las redes fraudulentas, se mencionan los asuntos seleccionados por cada administración, luego se deciden y programan acciones coordinadas. Las mismas son conducidas por las administraciones, individual o colectivamente;
- Con los GIR (Grupos de Intervención Rápida Groupements d'intervention rapide): estructuras operativas inter-ministeriales creadas en 2002, tienen como misión luchar contra la economía informal y las distintas formas de delincuencia organizada (trafico de estupefacientes, objetos robados, etc.). Los GIR reúnen agentes afectados a tal efecto (policías, gendarmes, agentes de aduana, fiscales, de represión de fraudes, trabajo) que se encuentran bajo la autoridad de un comisario de policía o de un oficial de gendarmería.

Más allá de estos dos dispositivos, nuestros servicios de investigación trabajan activamente de forma bilateral con los otros servicios del Estado.

#### C. Balance

Los resultados del control fiscal en términos de detección, controles vinculados y penalización salvo de la recaudación, que sigue siendo baja, son altos (balance 2007: 8300 verificaciones que ponen en

evidencia ocultaciones de ingresos o actividades totalmente ocultas, 450 M€ de derechos eludidos, 800 causas judiciales por fraude fiscal).

Sin embargo, esos resultados no permiten, en sí, medir los efectos de la acción de la administración en la economía informal.

Incluso deben incitar a la prudencia ya que muestran que manteniéndose en niveles elevados, la lucha contra la economía informal - que es una prioridad del control fiscal desde hace varios años -no se ha agotado y que persiste el fenómeno.

Por otra parte, se percibe generalmente que la economía informal sigue siendo importante y que los nuevos medios vinculados, principalmente a Internet permiten que ésta se extienda aún más.

 Las evaluaciones de esta economía paralela son divergentes. Los métodos son complejos y frecuentemente frágiles. Recientes estudios estiman en entre 30 mil y 40 mil millones de euros los montos de los aportes fiscales y sociales eludidos en concepto de trabajo no declarado y economía informal, lo que representaría el 3 % del PBI.

Por otra parte, se constata que la sociedad tolera bien la economía informal y no percibe su gravedad.

Finalmente, este fenómeno no es correctamente aprehendido por el Estado cuyos organismos sigue sin integrarse.

#### D. Perspectivas

Ante esta constatación, nuestra acción apunta a concientizar mejor a la población acerca de la gravedad de este fenómeno, a coordinar mejor la acción de los organismos del Estado y a proveerles las herramientas más eficaces.

#### a) Comunicar acerca de las consecuencias del fraude fiscal

Como para los paraísos fiscales, estamos pensando en una importante campaña de comunicación sobre el fraude fiscal para informar a la población, principalmente la que se encuentra más expuesta, acerca de los efectos y los riesgos del fraude.

# b) Proseguir con la política de integración de los organismos del Estado que a veces luchan de manera dispersa contra la economía informal

Hemos implementado de manera decidida una política de integración de las administraciones y de mejora en la acción transversa de todos los actores en la lucha contra la delincuencia.

El 3 de abril de 2008, las administraciones fiscal y social han firmado un convenio que tiene como objeto organizar, facilitar y hacer el seguimiento de los intercambios de datos. Se cruzarán los archivos informáticos de las distintas administraciones.

Los agentes de las dos estructuras tendrán obligaciones recíprocas en términos de relevamiento de fraudes y de puesta a disposición de informaciones.

Se implementarán programas de capacitación e información destinadas a explicar a cada agente asociado acerca del sector de competencias de cada uno y a perfeccionarse en el conocimiento global de los fenómenos de fraude.

Este convenio refleja una fuerte voluntad que apunta a impulsar relaciones entre los agentes asociados que se aplicará a nivel local dentro del marco de los convenios firmados por los organismos.

EL 18 de abril creamos también una Delegación Nacional para la lucha contra el fraude.

La Delegación, situada por delegación del Primer Ministro, bajo la responsabilidad del Ministro del presupuesto, tiene como misión:

- Velar por la eficacia y la coordinación de las acciones realizadas en materia de lucha contra el fraude entre los organismos del Estado y los organismos de la Seguridad Social;
- Mejorar el conocimiento de los fraudes que tienen un impacto en las finanzas públicas;
- Favorecer el desarrollo de los intercambios de información y la interconexión de los archivos de las distintas administraciones involucradas en el tema del fraude.

#### c) Mejorar la capacidad de la administración para detectar los operadores ocultos

#### Dos medidas:

- Obtener la información acerca de los usuarios anónimos de Internet con fines comerciales. A fin
  de identificar y localizar a los usuarios de los sitios de comercio on line, incluidos los gratuitos
  que se financian con la publicidad, la administración podrá acceder a los datos que sirvan para
  identificarlos conservados por los proveedores de acceso a Internet, por los hosteadores de sitios
  y por los prestadores de servicios de comercio on line.
- Evidentemente, la "policía fiscal" ya mencionada dentro del marco de los paraísos fiscales podrían ofrecer nuevas herramientas para detectar y confundir a los operadores de la economía informal.

#### IV. CONCLUSIÓN

Más allá de estas tres problemáticas críticas y de las respuestas generadas por cada una de ellas, nuestro enfoque para hacer crecer el civismo fiscal se basa en Francia en un equilibrio permanente entre nuestros dos ejes de acción:

- Una mejora constante de la calidad de los servicios prestados a los contribuyentes, principalmente, a través de la simplificación de los trámites que deben realizar, la mejora de nuestra organización, "centrada en el usuario" para favorecer su acceso, garantías amplias basadas en relaciones de confianza, así como una oferta de seguridad jurídica elevada. Para resumir, se trata de que la administración facilite el impuesto;
- Y un control fiscal estructurado, con una intensidad constante, presente de manera equilibrada en todos los sectores y sobre todo el territorio y orientado a sus finalidades presupuestaria, disuasiva y represiva. Efectivamente partimos del principio de que en el contexto actual, favorable al desarrollo del fraude, los progresos realizados para facilitar el impuesto no justifican un "desarme" del control fiscal.

# Riesgos Emergentes de la Planificación Tributaria Agresiva

- 1. Las cuestiones tributarias que emergen en un escenario de economía internacionalizada.
  - 1.1 El desplazamiento de la base tributable de las empresas y de sus actividades económicas.
  - 1.2. La competencia tributaria nociva.
  - 1.3. El problema de la doble tributación.
- 2. Las medidas adoptadas contra los esquemas de planificación tributaria internacional.
  - 2.1. Las medidas legales.
  - 2.2. Las medidas administrativas auxiliares en el control de la planificación tributaria.
    - 2.2.1. El seguimiento diferenciado para grandes contribuyentes.
    - 2.2.2. El sistema público de registro digital.
- 3. Gestión de Riesgos.
- Estudio de casos.
- Conclusión y recomendaciones

#### **RESUMEN**

Este breve estudio trata de los riesgos emergentes de la planificación tributaria internacional, con énfasis en la experiencia brasileña. La liberalización en el movimiento de los factores de producción, principal característica del fenómeno de la globalización económica, modificó la estrategia de las grandes empresas. En la expansión de sus negocios, los grupos económicos comenzaron a realizar inversiones directas en otros países, fragmentando la cadena de producción y distribución de sus productos y servicios, de acuerdo con los costos y los gastos de impuestos sobre sus ganancias. Este nuevo escenario económico internacional constituyó un terreno fértil para el surgimiento de esquemas de planificación tributaria. Los problemas que surgen se relacionan con el desplazamiento de la base tributable de una localidad a otra, de menor presión tributaria, con la competencia tributaria nociva y con el fenómeno de la doble tributación. Para combatir y neutralizar los efectos de la planificación agresiva, evitando las pérdidas en la recaudación de impuestos, se adoptan medidas de control en el plano legal y administrativo. Generalmente, la descaracterización de estos esquemas se concreta a través de la aplicación del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, adoptado en acciones y negocios jurídicos realizados para superar la incidencia de la norma tributaria. En Brasil, cuyo Derecho tiene origen romano-germánico, este principio se aplica a las cuestiones tributarias a través de la reglamentación de la simulación. Entre las medidas administrativas que colaboran con el Fisco brasileño en el control de las operaciones internacionales se destacan: i) el control diferenciado de los grandes contribuyentes y ii) el Sistema Público de Registro General (Sped, por su sigla en portugués). Este trabajo culmina con un enfoque sobre los aspectos del sistema de gestión y evaluación de riesgos orientado a la planificación tributaria internacional. Para estos casos, ha sido útil la metodología basada en el estudio de situaciones concretas (bottom-up), como base para la planificación de nuevas auditorías. A título de ilustración, también se presentan y comentan dos casos prácticos, que la administración tributaria considera exitosos. En Brasil, la realidad ha demostrado que la efectividad de las medidas antielusivas se relaciona con el amplio conjunto de pruebas. En ambos casos, la auditoría fue exitosa en la demostración del contenido abusivo (ilícito) de los instrumentos y mecanismos utilizados en la planificación tributaria, mediante un esfuerzo extraordinario, que agotó la comprensión del esquema.

#### INTRODUCCIÓN

En los últimos tiempos, con la abertura de las economías, el desafío de las administraciones tributarias frente a los esquemas de planificación tributaria ya no se limita al ámbito interno. Con el fenómeno de la globalización, las fronteras económicas entre los países se volvieron oscuras y el volumen y modalidades de las transacciones internacionales crecieron. Con los avances tecnológicos, sobretodo en el área de las comunicaciones, la movilidad del factor capital se destaca como la principal característica de la globalización económica. Este nuevo escenario económico, caracterizado por el incremento en la movilidad de los factores de producción, favorece ampliamente los esquemas de planificación tributaria internacional.

Esta liberalización en el movimiento de los recursos financieros permitió que las empresas adoptaran nuevas estrategias de crecimiento y expansión de sus actividades. Los grupos económicos comenzaron a fragmentar sus actividades en diversos países, de acuerdo con el menor costo de producción en cada etapa y la menor carga impositiva incidente sobre sus ganancias. En consecuencia, esta libertad para la estructuración de las actividades empresariales permitió que surgieran esquemas de planificación tributaria agresiva, por los cuales las empresas, buscando economizar en impuestos, utilizan mecanismos y esquemas que se oponen a las leyes tributarias de los países.

Para combatir y neutralizar estos esquemas, los países han adoptado medidas legales y administrativas de naturaleza antielusiva. De manera diferente a lo que ocurre con las normas contra la evasión impositiva, el objetivo de las medidas antielusivas es suprimir los vacíos legales que permitan la reducción abusiva de la base tributable o su desplazamiento hacia otro país con impuestos más convenientes.

Este nuevo contexto requiere que las administraciones tributarias asuman una nueva forma de accionar, más dinámica e incisiva en el control de los esquemas y de los actores de la planificación tributaria. El desarrollo de una metodología para la gestión y la evaluación de riesgos relacionados con la planificación tributaria agresiva, que explote el intercambio de información y de experiencias entre las naciones, se volvió imprescindible. La implementación de este sistema tiene por objetivo lograr un accionar más efectivo por parte de las autoridades fiscales, con la asignación más adecuada y oportuna de los recursos, que comúnmente son escasos.

El objetivo de este breve estudio es consolidar, a partir de la experiencia brasileña, los aspectos más importantes en el tratamiento de los casos de planificación tributaria internacional. Se analizarán las circunstancias que se encuentran en la base de estos esquemas, como los mecanismos que facilitan el desplazamiento de la base tributable, la competencia tributaria nociva y el fenómeno de la doble tributación. Se presentarán también algunas medidas de control, tanto en el ámbito legal como administrativo.

Las discusiones en torno de los riesgos emergentes del planeamiento internacional adquieren relevancia para las administraciones tributarias en la medida en que el nuevo escenario económico alcanza a todos los países indistintamente. Actualmente, las administraciones tributarias se ven obligadas a perfeccionar sus métodos, a eliminar vacíos legales y a optimizar la utilización de sus recursos en su función de recaudación de impuestos en sus países. La demora en la búsqueda de soluciones adecuadas para combatir los diversos esquemas de planificación tributaria internacional significa una mayor dificultad para recuperar créditos fiscales, cuya magnitud obliga a incluir este tema en la agenda de las actuales administraciones tributarias.

### 1. LAS CUESTIONES TRIBUTARIAS QUE EMERGEN EN UN ESCENARIO DE ECONOMÍA INTERNACIONALIZADA

La abertura económica con la movilidad del factor capital hace surgir cuestiones relevantes en la esfera tributaria. Los países comenzaron a contar en su territorio, no sólo con sus contribuyentes nacionales, sino con aquellos que residen en otros países, pero que desarrollan allí sus actividades, produciendo ganancias. De la misma forma, sus contribuyentes nacionales comenzaron a producir ganancias en otros países y también a someterse a reglas de otras jurisdicciones. De este complejo escenario de relaciones internacionales emergen innumerables conflictos de naturaleza tributaria. Las causas de estas cuestiones son, por un lado, el crecimiento generalizado de las inversiones directas de las empresas transnacionales y, por otro, el mantenimiento de las soberanías fiscales nacionales y de sus estructuras tributarias, concebidas antes de la globalización.

De esta manera, la exigencia de impuestos realizada simultáneamente por el país donde se produce la ganancia y por el país de residencia de los contribuyentes se encuentra en la base de las grandes cuestiones que actualmente alcanzan a las administraciones tributarias. Para neutralizar los efectos tributarios considerados nocivos para la actividad económica, y frente a la necesidad de mantener el nivel de competencia en el mercado mundial, los agentes económicos buscan reducir los costos de producción y, como consecuencia, de la carga tributaria.

La estrategia empresarial moderna prácticamente les impone a los agentes económicos la necesidad de buscar sistemas tributarios más favorables para el desarrollo de sus actividades. Con este objetivo, se estructuran los llamados planeamientos tributarios en el plano internacional, que aseguran la efectiva

reducción de la carga impositiva global, observadas las reglas jurídicas de los ordenamientos de los diversos países en los cuales desarrollan sus actividades. Desde esta perspectiva, la organización de las actividades económicas en diferentes países con la finalidad de reducir costos, incluso el tributario, no necesariamente encierra un contenido ilícito o irregular. Esta es la llamada planificación tributaria lícita o elusión impositiva.

Sin embargo, además de la planificación tributaria puramente lícita, existe otro comportamiento de connotación dudosa y más cercana a la ilicitud. Se trata de la conducta tributaria de aquel contribuyente que, mediante actos o negocios jurídicos válidos, busca ahorrar en tributos, esquivando hábil y astutamente la incidencia de la norma tributaria. Este tipo de planeamiento es abusivo¹ (o elusivo) y, aunque se exteriorice en actos o negocios lícitos, no posee causa legítima, pues es simulado o practicado en contra de la ley, con abuso de derecho y con la exclusiva finalidad de esquivar la incidencia de la norma tributaria.

En el centro de esta problemática tributaria, existen circunstancias que se encuentran en la base de la mayor parte de los esquemas de planeamiento y que deben destacarse en este breve estudio. El análisis de los índices de riesgo relacionados con las operaciones estructuradas por las empresas transnacionales con la finalidad de reducir los gastos de impuestos revela que el origen de la planificación tributaria se basa:

- a) en el desplazamiento de la base tributable y de las actividades económicas hacia jurisdicciones con menores gravámenes impositivos;
- b) en la competencia tributaria nociva, implementada por los paraísos fiscales; y
- c) en el fenómeno de la doble tributación.

En la experiencia de la Administración Tributaria brasileña, los esquemas e instrumentos utilizados en la planificación tributaria internacional se relacionan, como mínimo, con uno de esos tres aspectos. Esas circunstancias favorecen la estructuración y la utilización, por parte de las empresas transnacionales, de esquemas de planificación tributaria agresiva, cuya única finalidad es soslayar la incidencia de impuestos sobre sus actividades. El desafío que se presenta es establecer métodos para el control eficaz de las transacciones sujetas a tributación en el país, teniendo en cuenta el elemento de conexión con el exterior que, invariablemente, complejiza este tema.

#### 1.1. El Desplazamiento de la Base Tributable de las Empresas y de sus Actividades Económicas

El problema del desplazamiento de la base tributaria y de las actividades económicas afecta a la tributación de las personas jurídicas y de las personas físicas. En el caso de las personas jurídicas, dos son las situaciones más importantes: cuando las empresas emplazan sus actividades productivas, totalmente o en forma segmentada, en un país u otro, en función del gravamen tributario incidente sobre determinada actividad o etapa del proceso productivo; y cuando las empresas utilizan el mecanismo de precios de transferencia para mover las bases tributables entre fronteras, buscando una tributación más favorable.

En relación a las personas físicas, la problemática se relaciona con el alto grado de movilidad de la mano de obra altamente calificada de artistas y deportistas, por ejemplo. Los contribuyentes de mayor capacidad contributiva trasladan su residencia a jurisdicciones de menor tributación, promoviendo una caída en la progresividad del sistema, que pasa a incidir sobre las rentas menores, gravando a los trabajadores de menor movilidad.

\_

A partir de este punto, se utilizará la expresión planificación tributaria internacional para designar esta forma abusiva de organización de las actividades empresariales con la exclusiva finalidad de reducir los gastos de impuestos.

Lo que se verifica es que el desplazamiento de la base tributable hacia localidades de menor presión fiscal ha encontrado muchas facilidades. Sin embargo, aún frente a reglas permisivas, las empresas van más allá y utilizan la planificación tributaria agresiva para dar apariencia lícita a sus actos y negocios jurídicos sospechosos. Los instrumentos cambiarios que facilitan la movilidad de capitales a veces acaban desvirtuando su finalidad y son utilizados como medios de "blindar" la ganancia y el patrimonio contra la actuación de la administración tributaria.

#### 1.2. La Competencia Tributaria Nociva

Dos situaciones distintas caracterizan a la competencia tributaria nociva. La primera es la proliferación de los llamados paraísos fiscales. La segunda son los regímenes fiscales privilegiados, tales como los regímenes de sociedades especializadas, las zonas off-shore y las zonas financieras. Tales regímenes presentan ciertas características comunes, como tasas reducidas de tributos y ventajas impositivas reservadas a ciertas actividades realizadas por no residentes. Adicionalmente, tanto los paraísos fiscales como los regímenes privilegiados mantienen reglas rígidas de confidencialidad comercial, bancaria y fiscal, y normas restrictivas para el intercambio de información.

Esas situaciones pueden ocasionar competencia tributaria de efectos perjudiciales a los países que no implementan medidas del mismo tipo y son obligados a instituir controles más rígidos para evitar la pérdida progresiva de la recaudación tributaria. Los paraísos fiscales y los regímenes privilegiados, por no ofrecer la transparencia necesaria a las acciones de las administraciones tributarias, se transforman en territorios altamente requeridos para canalizar transacciones sospechosas, con la exclusiva finalidad de reducir el gravamen fiscal.

En Brasil, los esquemas detectados de planeamiento internacional casi siempre remiten a una sociedad con sede en jurisdicciones con estas características. Los desafíos resultantes de esta práctica se relacionan con la imposibilidad de obtener información, por la inexistencia de acuerdos, y por las leyes internas que imponen confidencialidad absoluta sobre las transacciones realizadas en esos lugares...

#### 1.3. El Problema de la Doble Tributación

La doble tributación, entendida como la exigencia ejercida por dos Estados distintos sobre un mismo contribuyente de un tributo de la misma naturaleza, en relación al mismo ingreso, se da por la superposición de una soberanía tributaria que adopta el principio de la territorialidad (gravamen en el Estado de la fuente) y otra que adopta el de la individualidad o la universalidad de la ganancia (gravamen en el Estado de residencia). La aplicación simultánea de estos criterios por dos jurisdicciones distintas provoca la doble tributación, ocasionando, según el caso, la inviabilidad económica de la actividad que deja de ser competitiva en razón del costo fiscal excesivo.

Con la liberalización del movimiento de capitales, el fenómeno de la doble tributación pasó a ser recurrente en los países desarrollados y en aquellos en vía de desarrollo. La intensificación del flujo de capitales entre países, materializada por la expansión de las empresas a través de inversiones directas en otros países, está en la base de las cuestiones que se relacionan con la doble tributación.

Esta situación conflictiva y de amenaza para la actividad económica llevó a los Estados a establecer, por medio de medidas unilaterales y bilaterales (acuerdos internacionales), mecanismos para evitar, o al menos atenuar, los efectos de la doble tributación.

Entre estos mecanismos se destacan las exenciones, la posibilidad de crédito de impuesto, la deducción en la base de cálculo y la aplicación de alícuotas más favorecidas. En síntesis, los sistemas tributarios comenzaron a ofrecerles a los contribuyentes que se encuentran en posición de ser alcanzados por el

fenómeno de la doble tributación una serie de beneficios y favores fiscales.

Esta estructura jurídico-tributaria constituye un terreno fértil para el surgimiento de innumerables planes y artificios tendientes a la obtención lícita o ilícita de ventajas e ahorros en los impuestos. Se puede verificar que parte de los esquemas utilizados en la planificación tributaria internacional deriva de maniobras artificiales para gozar de los beneficios y ventajas previstos en los acuerdos tributarios, concedidos por los Estados con la finalidad de evitar o disminuir los efectos de la doble tributación.

#### LAS MEDIDAS ADOPTADAS CONTRA LOS ESQUEMAS DE PLANIFICACIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONAL

Como los demás países, Brasil adoptó diversas medidas legales y administrativas con el objetivo de eliminar vacíos y dificultar el trabajo de las empresas que usan la planificación tributaria agresiva como medio de reducir el pago de sus impuestos.

#### 2.1. Las Medidas Legales

Respetando las peculiaridades de cada sistema jurídico, los países vienen combatiendo los esquemas de planificación tributaria internacional con la aplicación del llamado principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma. Según este dictamen jurídico, los hechos deben ser evaluados más bajo la óptica de su realidad económica y comercial, con base en la buena fe, que en su contenido formal aparente<sup>2</sup>.

Basado en el sistema civil law, el ordenamiento brasileño adoptó la reglamentación de la simulación³ para garantizar la prevalencia de la sustancia sobre la forma. La figura de la simulación, consagrada en el Código Civil, constituye el único límite tradicionalmente reconocido para evitar operaciones con el objetivo de elusión tributaria.

En la simulación existe un desequilibrio entre la voluntad real y la voluntad aparente. Para la mayor parte de la doctrina y de la jurisprudencia, la simulación sólo se configura cuando queda probada la existencia de dos voluntades, una diferente de la otra. Sin embargo, esta comprensión excesivamente rigurosa está siendo mitigada con la influencia de algunos autores, que afirman que la simulación no sólo se encuentra en el plano de la voluntad manifestada por las partes, sino también en la causa del negocio<sup>4</sup>. En el ámbito de la administración tributaria, la evaluación de la efectividad de esta medida en el combate a los esquemas de planeamiento internacional indica que su utilización es importante, pues se aplica a diversas situaciones en las que los actos y negocios jurídicos, a pesar de ser lícitos, son realizados con la exclusiva finalidad de burlar la norma tributaria.

\_

Las normas de esta naturaleza permiten que las autoridades tributarias examinen la transacción operada por el contribuyente a partir de su forma legal para establecer la realidad económica fundamental en la que se basa el negocio. Esta doctrina también contempla la realización de transacciones artificiales que tienen un aparente propósito de negocio, pero están motivadas exclusivamente por la reducción de la carga fiscal.

La simulación se presenta cuando la transacción aparente difiere de la transacción real y no se fundamenta en la realidad o en la intención real o efectiva de las partes. Las autoridades tributarias pueden pasar por alto la transacción simulada y considerarla real cuando: i) los actos aparentan otorgar o transmitir derechos a personas diferentes de aquellas a las que realmente se transfieren o transmiten; ii) cuando contienen declaración, confesión, condición o cláusula no verdadera; y iii) cuando los instrumentos particulares tienen fecha anterior o posterior. Por lo tanto, no verificándose ninguno de los presupuestos de la simulación, el acto válidamente realizado es apto para la producción de efectos fiscales.

Según estos juristas, para saber si el negocio es simulado, se debe verificar si hay compatibilidad entre su causa y el propio negocio celebrado. Desde esta perspectiva, se puede decir que el negocio es simulado si el motivo no existe, o es incompatible con el núcleo del negocio adoptado o si existe inadecuación entre el motivo real y el motivo aparente. Por ejemplo, se debe indagar: si la causa (motivo) del negocio era vender el establecimiento industrial, ¿por qué se realizó una escisión? La causa de la escisión no es la misma causa jurídica de la venta, pues la causa jurídica de la escisión es el fraccionamiento en emprendimientos diferentes, para que cada uno optimice el empleo de los recursos.

Sin embargo, el empleo de la norma jurídica de la simulación requiere una minuciosa investigación y una cuidadosa producción de pruebas. Su utilización como medida para neutralizar los esquemas de planeamiento depende de su pleno conocimiento como regla originaria del derecho privado. Por ser de carácter general, no ateniente específicamente al Derecho Tributario, el rango para su aplicación es amplio. Así y todo, requiere un esfuerzo doble de la auditoría en la instrucción probatoria, que debe contener elementos suficientes para demostrar que la planificación tributaria es abusiva y fue concebida sin motivación extra tributaria y que, por ello, los actos y negocios simulados deben considerarse sin efecto a los fines impositivos.

Otras medidas legales han demostrado gran efectividad en nuestro sistema jurídico. Entre ellas, están las normas que introdujeron la tributación basada en el principio de la ganancia mundial y las orientadas al control de precios de transferencia. También contribuyen a combatir los esquemas de planificación tributaria internacional las medidas que establecen reglas especiales para las operaciones realizadas con países o regímenes tributarios considerados de tributación favorecida. La ley brasileña considera que un país con tributación favorecida es aquel que no tributa la ganancia o que tributa en una alícuota inferior al 20% (veinte por ciento), o cuya legislación interna opone confidencialidad relativa a la composición societaria de personas jurídicas o a su titularidad.

Recientemente, este concepto fue ampliado. Las operaciones realizadas con empresas bajo régimen tributario privilegiado, pasaron a estar sujetas a las mismas reglas de control de precios de transferencia. Según la nueva ley, se considera régimen tributario privilegiado a aquel que:

- a) no tributa la ganancia o la tributa a una alícuota máxima inferior al 20% (veinte por ciento);
- b) concede ventajas de naturaleza fiscal a la persona física o jurídica no residente:
  - I. sin exigir que la actividad económica sustantiva se desarrolle en el país o dependencia;
  - II. condicionada al no ejercicio de actividad económica sustantiva en el país o dependencia;
- c) no tributa, o lo hace en una alícuota máxima inferior al 20% (veinte por ciento), las ganancias obtenidas fuera de su territorio; y
- d) no permite el acceso a información relativa a la composición societaria, titularidad de bienes o derechos o a las operaciones económicas realizadas.

Aún con relación a las medidas vinculadas a operaciones que contemplen a las jurisdicciones de tributación favorecida, es necesario mencionar el trato diferenciado sobre las ganancias obtenidas por sus residentes en el País. Los lucros, ganancias de capital y demás beneficios pagos, acreditados, entregados o remitidos por fuente localizada en el País a una persona física o jurídica residente o domiciliada en paraísos fiscales, comúnmente están sujetos a la incidencia del impuesto a las ganancias en fuente a una alícuota aumentada del 25% (veinticinco por ciento).

La práctica ha demostrado que la efectividad en la aplicación de las medidas antielusivas se obtiene mediante una cuidadosa instrucción probatoria. Invariablemente, esto demanda un complejo trabajo de la auditoría fiscal, cuyo conocimiento y dominio requiere la capacitación de los empleados para que actúen con las empresas transnacionales.

#### 2.2. Las Medidas Administrativas Auxiliares en el Control de la Planificación Tributaria

En el plano administrativo, la Secretaría de Ingresos Públicos de Brasil ha implementado medidas auxiliares que contribuyen a ampliar el cumplimiento voluntario y a aumentar el riesgo en la adopción de conductas no usuales para reducir la carga fiscal. Uno de los objetivos de estas medidas es controlar en forma más cercana y oportuna las transacciones que involucran índices de riesgo conocidos.

Entre los mecanismos implementados en el plano administrativo se destacan el seguimiento diferenciado para grandes contribuyentes y la institución del Sistema Público de Registro Digital.

#### 2.2.1. El Seguimiento Diferenciado para Grandes Contribuyentes

El seguimiento diferenciado consiste en la verificación periódica de los niveles de recaudación en función del potencial económico-tributario de las personas jurídicas y de las variables macroeconómicas de influencia. En este proceso, se utilizan los datos disponibles internamente e información recogida entre fuentes externas.

En el ámbito de las unidades locales, el equipo constituido con esa finalidad deberá identificar distorsiones relevantes, analizar y registrar en los sistemas de seguimiento las justificaciones, recomendaciones, disposiciones y resultados alcanzados con las acciones adoptadas y, en los casos necesarios, proponer acciones de conclusión relacionadas con los eventos que justifican las distorsiones detectadas.

Estas acciones son regidas por la visión integral del contribuyente. Se incluye en el análisis la totalidad de sus asuntos tributarios. Además del monitoreo de la recaudación, se verifican las solicitudes de compensación y restitución de impuestos, las acciones judiciales iniciadas contra el Fisco y los estados contables más recientes. El objetivo es establecer una relación más cercana con los diferentes aspectos del contribuyente, de manera completa y oportuna, considerando sus operaciones más relevantes.

#### 2.2.2. El Sistema Público de Registro Digital

El Sistema Público de Registro Digital (Sped, por su sigla en portugués) fue concebido con el objetivo de promover la actuación integrada de los fiscos federal, provincial y municipal, mediante la estandarización y racionalización de la información y el acceso compartido al registro digital de contribuyentes. El Sistema proporcionará la simplificación de las actuales obligaciones accesorias, con la consiguiente reducción del costo administrativo para las empresas. La medida también está basada en la necesidad de eliminar la entrega repetida de información tributaria a los diversos fiscos.

Además de estas razones, con el registro digital, las empresas reducirán costos de emisión y almacenamiento de documentos en papel. Los documentos contables y fiscales conservados en medio digital permitirán el perfeccionamiento de los procesos internos de facturación y logística operativa. Desde la perspectiva de la administración tributaria, el Sped posibilita una mejora en la calidad de la información para el control de la evasión y de la elusión tributarias.

Entre otros documentos electrónicos a ser elaborados y almacenados en medio digital, el Sped abarca:

- a) el Registro Contable Digital (ECD, por su sigla en portugués) libros Diario y Contable, Balances Diarios y Balances, Diario y Libro Auxiliar.
- el Registro Fiscal Digital (EFD, por su sigla en portugués) libros de Registro de Entradas y Salidas, libros de Registros de Contabilización de tributos sobre bienes y servicios y libro de Registro de Inventario;
- c) la Factura Electrónica (NF-e, por su sigla en portugués);
- d) el Conocimiento de Transporte Electrónico (CT-e, por su sigla en portugués) semejante al NF-e, comprenderá todas las modalidades de transporte (carretero, ferroviario, aéreo, acuaviario y a través de ductos);
- e) la Factura Electrónica de Servicios (NFS-e, por su sigla en portugués);

Por fuerza de la normativa administrativa infra legal, el registro digital es obligatorio para los casi 10 mil contribuyentes que están bajo control diferenciado, referidos en el ítem 3.2.1. Esos contribuyentes deberán, en relación a los hechos contables ocurridos a partir del 1º de enero de 2008, llevar un registro

contable en medio digital, de conformidad con las especificaciones del Sped. A partir del 1º de enero de 2009, la obligatoriedad será extendida, incluyendo en el sistema a cerca de 145.000 empresas.

El proyecto Sped representa un salto de innovación en el control fiscal. La información completa sobre las operaciones de los contribuyentes estará disponible para su análisis en forma casi simultánea a la ocurrencia de los hechos. Para la administración tributaria, el sistema contribuirá a la identificación oportuna de los índices de riesgo, permitiendo la acción inmediata, ampliando las posibilidades de éxito, sobretodo por la facilidad para la comprobación de las conductas empleadas en el planeamiento agresivo.

Tanto el seguimiento diferenciado de los grandes contribuyentes como el Sistema de Registro Digital, representan iniciativas importantes en el sentido de crear nuevos mecanismos de control, menos costosos para la administración tributaria y para las empresas. El reto actual para el Fisco es actuar en forma oportuna y rigurosa para garantizar el éxito de la política tributaria y de los niveles de recaudación. El escenario actual requiere que las administraciones tributarias perfeccionen constantemente sus métodos y técnicas, y esto requiere la modernización de sus instrumentos y la evolución de los sistemas de información.

#### 3. GESTIÓN DE RIESGOS

La administración tributaria debe desarrollar una metodología confiable para la evaluación de los riesgos que comprenden diversos esquemas de planificación tributaria internacional. La gestión de riesgos es un "arte sutil" y complejo de análisis del perfil del contribuyente frente a los varios riesgos potenciales de la actividad económica que ejerce. No existe, sin embargo, una metodología infalible y aplicable exitosamente a todas las administraciones tributarias. La gestión de riesgo debe considerar el contexto en el que la administración se encuentra, la realidad específica de cada país.

En Brasil, el estudio de los casos sobre planificación tributaria internacional reveló que el perfil de riesgo de un dado contribuyente debe contemplar los siguientes índices, entre ellos:

- a) el total de tributos que efectivamente sostiene;
- b) el porte, la estructura y la complejidad del negocio y sus formas de financiación;
- c) el control tributario interno (existencia de una estrategia para la reducción de gastos en impuestos)
- d) la tendencia a interpretar la ley en forma diferente a la administración tributaria, inclusive el recurso al Poder Judicial para obtener Medidas Cautelares;
- e) el especial interés en esquemas de planificación tributaria;
- f) el nivel de confiabilidad de los sistemas informatizados y de los procesos;
- g) la complejidad jurídica de los negocios;
- h) el nivel de abertura y transparencia de sus operaciones; y
- i) el historial de cooperación con las autoridades fiscales.

La experiencia brasileña ha comprobado que la calidad de las fuentes de información es importante para la evaluación de riesgo de planificación tributaria. En general, las fuentes primarias de información sobre la actividad del contribuyente son las declaraciones de impuestos. Estas informaciones son normalmente complementadas con las que se obtienen de otras fuentes, incluso de terceros. En ese sentido, adquiere importancia la ampliación del intercambio de información y de experiencias en el combate a esos esquemas. El Comité Temático Permanente sobre el Control de la Planificación tributaria Internacional, instituido en el ámbito del CIAT, pretende justamente alcanzar ese objetivo en este año 2008.

En los casos de planeamiento internacional, las declaraciones de impuestos presentan limitaciones cuando se las utiliza como fuente primaria de información para la identificación de los índices de riesgo. La información prestada por los contribuyentes involucrados en esquemas de planificación tributaria es usualmente coherente y está alineada con la que fue presentada por los demás integrantes del mismo segmento. El análisis exclusivo de las declaraciones no es suficiente para identificar irregularidades

tributarias relacionadas a la elusión impositiva, siendo más utilizada para identificar prácticas de evasión de impuestos.

Los casos de planificación tributaria internacional han sido identificados a través del examen pormenorizado de las operaciones, según la metodología basada en casos paradigmáticos (bottom-up). Este examen tiene sus causas y se inicia con la evaluación objetiva de los índices de riesgo conocidos. Después de concluir el trabajo de auditoría del contribuyente seleccionado como paradigma, el caso es estudiado nuevamente, mediante un examen profundo de los aspectos jurídicos, tributarios y procedimentales. En ese estudio, se identifican otros índices para ese dado esquema de planeamiento y el sistema se retroalimenta. A partir de la consolidación del conocimiento sobre el esquema, se planean nuevas auditorías, con vistas a alcanzar el mayor resultado con los recursos disponibles.

Considerando las peculiaridades de la administración brasileña, esta metodología de trabajo se ha mostrado provechosa para los casos de planeamiento y ha permitido la asignación adecuada de los recursos.

#### 4. ESTUDIO DE CASOS

En Brasil, la Administración Tributaria identificó esquemas de planificación tributaria involucrando transacciones con personas físicas y jurídicas en el exterior. Entre los mecanismos utilizados por los contribuyentes para burlar la incidencia de la norma tributaria los más recurrentes son:

- a) la transferencia de la base tributable mediante la manipulación abusiva de los precios establecidos entre las partes relacionadas;
- b) operaciones comerciales simuladas entre empresas brasileñas y empresas off-shore, constituidas en países con tributación favorecida; y
- c) la organización y reestructuración fraudulenta de sociedades, operada con la única finalidad de evitar la incidencia de impuestos.

Teniendo en cuenta los objetivos de este trabajo, se presentarán dos casos concretos, cuyos resultados fueron favorables para el Fisco. En ambos ejemplos, la amplia y calificada instrucción probatoria reunió elementos que aislaron la forma de los actos y negocios jurídicos realizados. Esto permitió aplicar la norma tributaria sobre la sustancia de los hechos acaecidos, a pesar de la tentativa de esconderlos por parte de los contribuyentes.

Los árbitros aceptaron la comprensión de la auditoría fiscal en la descalificación de los actos jurídicos formales, por estar exentos de toda motivación extra tributaria, y admitieron la tesis de ocurrencia del hecho generador de los impuestos, que los contribuyentes, mediante la planificación tributaria, intentaron evitar astutamente.

#### 4.1.1. Caso 1: Reestructuración Societaria Mediante la Permuta de Cuotas Sociales

En este primer caso, la auditoría determinó el ajuste de la base tributable del Impuesto a las Ganancias de la sociedad KP (holding) para incluir en su resultado la ganancia de capital, calculada en la enajenación de inversiones evaluadas con el Método de Equivalencia Patrimonial, es decir, por el valor del patrimonio neto<sup>5</sup>.

-

Según el Método de Equivalencia Patrimonial, las empresas deben evaluar la inversión en empresas vinculadas de acuerdo con la variación del patrimonio neto de la invertida. En cada período base de cálculo del Impuesto a las Ganancias, el resultado positivo o negativo obtenido por las invertidas no se considera en el resultado de la sociedad inversora. De acuerdo con este método, la tributación de la ganancia es diferida hasta el momento de la enajenación de la inversión por parte de la inversora.

Los socios S1 y S2 detentan la totalidad de las cuotas de la sociedad MBB, cuya actividad se relaciona con la publicación y el comercio de libros. Para implementar la reestructuración societaria abusiva, ambos deciden constituir la sociedad KP, mediante la integración de las cuotas que poseían de la sociedad MBB. La sociedad de participación KP (holding) cambió el nombre de la empresa MBB a SEB y, en el mismo acto, promovió su escisión, en la cual se originó MB. SEB (ex MBB) permaneció como empresa original, con el mantenimiento de los respectivos débitos y créditos y propiedades inmuebles. MB, nacida con la escisión de SEB, recibió los activos operativos de la empresa de origen.

En otro punto del esquema, los socios detentores de la sociedad PEB constituyen también una sociedad controladora y la denominan PEP. PEP (holding), a su vez, crea la sociedad MIP.

Los socios S1 y S2 firmaron un contrato con PEP, asumiendo el compromiso de transferir la totalidad de las cuotas de la sociedad MB (oriunda de la escisión) y, en contrapartida, PEP se compromete a transferir por permuta la totalidad de las cuotas de la sociedad MIP. En esa operación, KP entregó sus cuotas de MP y recibió a cambio las cuotas de MIP, y PEP entregó la totalidad de las cuotas de MIP y recibió a cambio las cuotas de MB. En otras palabras, los socios propietarios promovieron la permuta de cuotas de sus sociedades controladas de modo tal que PEP pasara a ser la única socia de MB, y KP, la única socia de MIP.

Sucede que, en el momento de la operación de permuta entre las sociedades, las cuotas de MB valían \$ 4.312 y las cuotas de la sociedad MIP, \$ 18.972, ambas evaluadas con el método de equivalencia patrimonial. KP evaluó su participación en la sociedad recibida MIP por la equivalencia patrimonial, consignando en su activo \$ 18.972. En contrapartida, disminuyó su participación en MB en un valor de \$ 4.312 y lanzó la diferencia, correspondiente a \$ 14.660 como ingresos no tributables de equivalencia patrimonial.

La auditoría fiscal considero que en el negocio realizado por KP hubo un lucro de capital tributable correspondiente a \$ 14.660. Demostró que la operación realizada bajo la forma aparente de permuta de cuotas entre sociedades holding era, en verdad, una operación de compra y venta, disimulada por las partes.

La argumentación se basó, en primer lugar, en la falta de motivación extra tributaria para dicha operación. MIP se creó a efectos de la permuta y la única razón para ello fue la búsqueda de economizar en tributos. La ley del Impuesto a las Ganancias determina que debe calcularse la ganancia de capital cuando ocurre la enajenación de la inversión en una sociedad controlada. En este caso, si KP procediera a la operación de compra y venta, recibiría de PEP por su participación societaria un monto de \$ 18.972, lo que implicaría reconocer una ganancia de capital tributable equivalente a \$ 14.660. Sin embargo, KP realizó una operación de permuta, entregando el bien cedido por su valor patrimonial y recibiendo el nuevo bien también por su valor patrimonial.

Si MIP fuera una empresa ya existente, en actividad, con activos operativos produciendo resultados para sus propietarios, la permuta sería una operación absolutamente normal. Sin embargo, MIP no llegó a operar antes de ser enajenada, pues de hecho no existía. La auditoría averiguó que la empresa se restringía a una cuenta corriente en determinada institución financiera.

La caracterización de la simulación fue el segundo fundamento del procesamiento de la sociedad KP. De acuerdo al sistema jurídico brasileño, la simulación se configura cuando existe divergencia entre las voluntades interna y manifiesta, cuando existe acuerdo entre las partes y cuando existe la intención de perjudicar a terceros ajenos al negocio.

La inexistencia de hecho de MIP indica la divergencia entre la voluntad manifiesta (permutar las cuotas sociales) y la voluntad interna (adquirir cuotas sociales de MB, ya que la sociedad a ser permutada no

N°. 17 - Noviembre 2011

existía de hecho). La forma en que las empresas del grupo y los socios utilizaron los recursos de MIP indica que los actos fueron simulados y llevados a cabo con la intención de escapar a la tributación en la enajenación de la inversión. La auditoría concluyó que al evitar la tributación sobre la ganancia de capital, mediante la contabilización como resultado de la equivalencia patrimonial, este esquema de planificación tributaria generó pérdidas a los cofres públicos del orden de los \$ 4.976.

#### 4.1.2. Caso 2: Refacturación de Empresa con Sede en Paraíso Fiscal

En este segundo caso concreto, la auditoría fiscal determinó el ajuste en la base tributaria del Impuesto a las Ganancias de la sociedad MPO, para incluir los ingresos omitidos a través de la práctica de refacturación que involucraba a sociedades con sede en jurisdicciones de baja tributación.

La sociedad brasileña MPO produce y exporta máquinas industriales. Sus exportaciones se efectúan por intermedio de dos empresas vinculadas en el exterior. El trabajo de la auditoría se inició con una representación formalizada por la autoridad aduanera de la unidad desde donde las máquinas salían del territorio brasileño. La unidad aduanera había detectado divergencia de valores entre los documentos presentados a la aduana nacional y los presentados a la aduana extranjera.

En la planificación de la auditoría, se descartó la posibilidad de aplicar reglas de control de precios de transferencia. El análisis preliminar mostró que MPO utilizaba precios compatibles con la legislación brasileña y que, bajo este aspecto, la auditoría no encontraría justificativa razonable. Sin embargo, el procedimiento se inició para verificar en profundidad la licitud de las operaciones de MPO, considerando como índice de riesgo relevante la utilización de empresas con sede en jurisdicciones conocidas por ofrecer ventajas tributarias.

La auditoría investigó que las sociedades MPB y MPU, ambas con sede en el exterior, se utilizaban para intermediar formalmente negocios que, en su esencia, correspondían a operaciones directas entre MPO y sus clientes (importadores) finales en el exterior. MPO vendía directamente los productos al comprador final y pactaba con él el precio y las demás condiciones del negocio. Sin embargo, la transacción requería dos facturas: una emitida por MPO y destinada a una de sus controladas en el exterior (MPB y MPU) y otra emitida por esas controladas al comprador final y con un valor promedio superior de entre el 14% y el 19%. Sin embargo, en verdad, ambas facturas eran emitidas en la propia MPO en Brasil y firmadas por el mismo empleado.

MPO adoptó en su planificación tributaria el esquema de las "centrales de refacturación" (reinvoicing centers), que consiste en la constitución de empresas en localidades de baja o nula tributación. La única finalidad es realizar la refacturación de las operaciones comerciales, con la consiguiente disminución de la base tributable en el país de origen.

Estas sociedades afiliadas son normalmente constituidas de derecho, pero inexistentes de hecho. En la mayoría de los casos, no presentan un plantel operativo efectivo o mantienen un número reducido de empleados y las mercaderías exportadas siempre son remitidas directamente a los compradores finales. El objetivo de esta estrategia es transferir parte o la totalidad de las ganancias hacia las localidades de menor presión tributaria que, adicionalmente, imponen la confidencialidad para las transacciones efectuadas.

El ajuste realizado por la auditoría fiscal se basó en la omisión del registro de ingresos, caracterizado por la subfacturación en el País, de las ventas realizadas por intermedio de las sociedades en el exterior. El valor del ajuste fue calculado con base en la diferencia positiva entre el precio refacturado por las sociedades MPB y MPU y el valor de la factura emitida en el País por MPO. La diferencia entre estos valores fue considerada ganancia operativa omitida, sin tránsito por los registros contables de MPO.

N°. 17 - Noviembre 2011 Serie Temática Tributaria

 a) La instrucción probatoria se fundamentó en indicios que cuestionaron la existencia de hecho de las sociedades controladas en el exterior, a pesar de estar formalmente constituidas. Entre los varios elementos del conjunto probatorio, se destacan:

- a) intimada a comprobar la existencia de hecho de sus afiliadas en el exterior, la empresa presentó facturas de los servicios de telefonía y energía eléctrica que comprobaron la inexistencia de toda actividad realizada en aquellas localidades. MPO no logró comprobar la existencia de hecho de las sociedades controladas en el exterior, a pesar de la existencia de un contrato de prestación de servicios, que estipulaba la responsabilidad de las afiliadas en la distribución oficial (compra, reventa, promoción de ventas y servicios de post-venta), en la representación comercial (gestión de ventas), además del mantenimiento de oficinas amuebladas, empleados calificados, etc.;
- b) los servicios de asistencia técnica a los adquisidores de los productos, con los cuales MPB y MPU se comprometen a proveer directamente o por intermedio de terceros contratados, son efectivamente provistos por la misma MPO;
- c) la inexistencia de contratos de venta de MPB y de MPU con compradores finales; y
- d) la totalidad de los documentos y facturas tanto de MPB como de MPU eran emitidos en la propia sede de MPO en Brasil, firmados por sus empleados, que no recibían ninguna remuneración de las empresas en el exterior.

La auditoría concluyó que MPO estableció un esquema de planificación tributaria abusivo. El esquema soslayó la legislación brasileña que reglamenta las relaciones tributarias relativa a las operaciones empresariales entre sociedades de un mismo grupo económico (precios de transferencia y tributación en bases mundiales). MPO utilizó la adecuación a las reglas de precios de transferencia como componente de la simulación, dándole apariencia de legalidad a las operaciones. De la misma forma, la legislación sobre tributación sobre bases mundiales también fue soslayada con astucia por MPO, que usó sociedades en jurisdicciones tradicionalmente no transparentes.

Los árbitros acataron la tesis presentada por la auditoría fiscal. Frente a los hechos presentados, la esfera administrativa entiende que el ajuste realizado con base en la simulación de las operaciones es pertinente.

#### 4.1.3. Medidas Antielusivas Aplicadas a los Casos 1 y 2

De acuerdo a lo mencionado anteriormente en este estudio, el sistema jurídico brasileño se origina en el Derecho Romano-Germánico (civil law), siendo la reglamentación de la simulación el mecanismo utilizado para no tomar en cuenta los actos y negocios jurídicos estructurados con la exclusiva finalidad de evitar la incidencia de la norma tributaria. Es por medio de esta figura jurídica que se hace prevalecer la sustancia sobre la forma de los actos y negocios practicados con el objetivo de evitar la norma tributaria. Se trata de una reglamentación del Derecho Civil que pertenece a una rama jurídica diferente del Derecho Tributario y que está interconectado sólo de forma sistemática, como sucede con las diversas disciplinas jurídicas. Su aplicación a los casos de planificación tributaria internacional demanda un esfuerzo adicional de la auditoría. En los casos aquí presentados, merece destacarse el trabajo de construcción de un suficiente conjunto probatorio para demostrar, por medio de elementos indiciales, que los actos y negocios realizados disimularon hechos relevantes para la incidencia de la norma tributaria.

Claudemir R. Malaquias (Brasil)

La simulación está prevista en el Código Civil Brasileño (Ley nº 10.406, del 10 de enero de 2002) en el art. 167, que así dispone: "Art. 167. Es nulo el negocio jurídico simulado, pero subsistirá lo que se disimuló, si válido fuere en la sustancia y en la forma. § 1º Habrá simulación en los negocios jurídicos cuando: I - aparentaren otorgar o transmitir derechos a personas diversas de aquellas a las cuales realmente se otorgan, o transmiten; II - contuvieren declaración, confesión, condición o cláusula no verdadera; III - los instrumentos particulares tuvieren fecha anterior o posterior. § 2º Se eximen los derechos de terceros de buena fe frente a los contrayentes del negocio jurídico simulado."

En ambos casos, la realización de los ajustes tuvo respaldo legal en lo dispuesto en el Código Tributario Nacional, en su art. 149<sup>7</sup>, que establece que el ejercicio es efectuado y revisto de oficio cuando quede comprobado que el sujeto pasivo, o tercero en beneficio de aquel, actuó con dolo, fraude o simulación.

Además del reglamento de simulación, también se aplicaron normas sobre criterios de interpretación. El art. 1188 del Código Tributario Nacional (CTN), que establece que la definición legal del hecho generador no debe interpretarse según la validez jurídica de los actos efectivamente efectuados por los contribuyentes, responsables o terceros, así como de la naturaleza de su objeto o de sus efectos. Este dispositivo ampara la aplicación de la ley tributaria a las operaciones basadas en actos y negocios jurídicos nulos, como los simulados. A estos casos también se les aplico una medida antielusiva prevista en la legislación del Impuesto a las Ganancias. El Párrafo Único del art. 219 del Reglamento<sup>9</sup> permite incluir en la base tributable los resultados obtenidos independientemente de la denominación dada a la renta, de la naturaleza, la especie o la existencia de título o contrato escrito, bastando que devengan de acto o negocio que, por su finalidad, tenga los mismos efectos que el previsto en la norma específica de incidencia del impuesto.

Estos dispositivos configuran una estructura jurídica que repudia en el campo tributario la práctica de actos con aparente licitud, pero que presentan vicios jurídicos intrínsecos, como los esquemas de planeamiento. Es importante resaltar que la exigencia tributaria no está respaldada exclusivamente en consideraciones económicas, hecho que anteriormente suscitaba muchos cuestionamientos jurídicos. La simulación es una cuestión jurídica y no económica.

La utilización de este reglamento como medida para combatir los esquemas de planificación tributaria presenta como ventaja la posibilidad de ser aplicado a innumerables situaciones no contempladas por las medidas específicas, tales como las reglas sobre precios de transferencia, las normas sobre transparencia fiscal internacional y las medidas sobre operaciones con países o regímenes de tributación privilegiada. Sin embargo, la experiencia brasileña ha revelado que la ejecución de la auditoría requiere un amplio conocimiento jurídico y tributario. Además, los auditores deben disponer de medios y recursos para la adecuada instrucción probatoria.

En muchos casos, la auditoría no obtiene el éxito deseado, sobretodo cuando el contribuyente se niega a prestar información sobre las operaciones con sus vinculadas en el exterior. El blindaje de las operaciones sospechosas con la finalidad de dificultar el proceso de investigación ha sido la principal razón por la cual algunos trabajos no presentan resultados favorables al Fisco.

#### 5. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Para mantener la competitividad en el mercado mundial, las empresas buscan reducir sus costos de producción y, por consiguiente, el gravamen fiscal. Para alcanzar este objetivo, usualmente recurren a esquemas de planificación tributaria. En los casos en que las operaciones se realizan con la exclusiva finalidad de reducir el pago de impuestos y que, por esta razón, presentan contenido ilícito, surge la planificación tributaria agresiva.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> "Art. 149. El ejercicio es efectuado y revisto de oficio por la autoridad administrativa en los siguientes casos: [...] VII - cuando se compruebe que el sujeto pasivo, o tercero en beneficio de aquel, actuó con dolo, fraude o simulación; [...]"

<sup>8 &</sup>quot;Art. 118. La definición legal del hecho generador es interpretada abstrayéndose: I - de la validez jurídica de los actos efectivamente efectuados por los contribuyentes, responsables, o terceros, así como de la naturaleza de su objeto o de sus efectos; II - de los efectos de los hechos efectivamente acaecidos.

<sup>&</sup>quot;Art. 219. [...] Párrafo único. Integran la base de cálculo todos las ganancias y rentas de capital, cualquiera sea la denominación que les sea dada, independientemente de la naturaleza, de la especie o la existencia de título o contrato escrito, bastando que devengan de acto o negocio que, por su finalidad, tenga los mismos efectos que el previsto en la norma específica de incidencia del impuesto (Ley nº 7.450, de 1985, art. 51, Ley nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, y Ley nº 9.430, de 1996, arts. 25, inciso II, y 27, inciso II).

N°. 17 - Noviembre 2011

Serie Temática Tributaria

Para combatir y evitar los efectos nocivos de la planificación tributaria agresiva, los países editan medidas legales antielusivas y normas administrativas que tienen por objetivo facilitar el control de las operaciones internacionales. En Brasil, merecen ser destacadas entre las medidas administrativas la metodología de control diferenciado para grandes contribuyentes y la instauración del Sistema Público de Registro Digital (Sped, por su sigla en portugués).

El control de la Planificación tributaria Internacional también requiere un avanzado sistema de gestión y evaluación de riesgos. Los estúdios iniciados a partir de casos concretos pueden arrojar resultados ampliamente satisfactorios. Sin embargo, este nuevo contexto demanda una postura más osada por parte de las administraciones tributarias. En el futuro, es deseable que haya un compromiso cada vez mayor entre las administraciones tributarias que incentive y facilite el compartir información, experiencias y resultados entre los países. Las administraciones deben estar preparadas para aprender de cada una de esas experiencias y encontrar soluciones apropiadas para sus propios contextos. Esto significa que, en el combate a la planificación tributaria internacional agresiva, las iniciativas aisladas difícilmente alcanzan un elevado grado de eficacia.

A pesar de las diferencias culturales entre los diversos países, los índices de recaudación de impuestos, los niveles de cumplimiento tributario y los riesgos presentados por los segmentos económicos son similares. De esta forma, frente a los riesgos emergentes de la planificación tributaria internacional agresiva, la respuesta adecuada de las administraciones tributarias está necesariamente ligada al intercambio de experiencias y a la profundización de los estudios en la materia.

Para alcanzar el nivel de calidad en sus acciones, las administraciones tributarias deben, por lo tanto:

- a) perfeccionar el sistema de gestión y evaluación de riesgos tributarios ligados al planeamiento; y
- b) ampliar el intercambio de información y experiencias, participando en la creación de una compilación de buenas prácticas destinadas al combate del planeamiento.

Finalmente, cabe recordar las palabras del ilustro Profesor José Casalta Nabais, para quien "la lucha eficaz contra las múltiples y variadas formas de evasión fiscal constituyen, en los tiempos que corren, una tarea verdaderamente titánica, especialmente para los gobiernos con base democrática. Pero esta lucha no puede dejar de ser trabada, y trabada en términos de lograr un mínimo de éxito, so pena de ver al propio estado democrático desmoronarse sin auxilio ni remedio." Este es el actual y gran desafío de las administraciones tributarias.

N°. 17 - Noviembre 2011

#### **REFERENCIAS**

Serie Temática Tributaria

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Transparência Fiscal e Planejamento Tributário Internacional. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). Direito Tributário Internacional. São Paulo: MP Editora, 2006.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. Departamento de Combate a Ilícitos Financeiros e Supervisão de Câmbio e Capitais Internacionais. Relatório Capitais Brasileiros no Exterior (CBE). Brasília. 2006. Disponible en: <a href="http://www4.bcb.gov.br/rex/CBE/Port/Resultado CBE2006.pdf">http://www4.bcb.gov.br/rex/CBE/Port/Resultado CBE2006.pdf</a> Acceso el: 23.06.2008.

BORGES, Antônio de Moura. Considerações sobre o combate à concorrência tributária internacional prejudicial. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte: Editora Fórum, ano 2, n. 12, nov/dez 2004.

BRASIL. LEY Nº 5.172, 25.10.1966. Dispone sobre el Sistema Tributario Nacional e instituye normas generales de derecho tributario aplicables al Estado Nacional, Estados y Municípios. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27.10.1966. (Código Tributário Nacional - CTN).

BRASIL. LEY Nº 9.249, 26.12.1995. Modifica la legislación del impuesto a las ganancias de las personas jurídicas, así como la contribución social sobre la ganancia neta, y da otras recomendaciones. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 27.12.1995, p. 022301, Sección 2.

BRASIL. LEY Nº 9.430, 27.12.1996. Dispone sobre la legislación tributaria federal, los aportes a la seguridad social, el proceso administrativo de consulta y da otras recomendaciones. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 30.12.1996, p. 028805, Sección 2.

BRASIL. MEDIDA PROVISORIA Nº 2.158, 27.07.2001. Modifica la legislación de los Aportes a la Seguridad Social - COFINS, para los Programas de Integración Social y de Formación del Patrimonio del Empleado Público - PIS/PASEP y del Impuesto a las Ganancias, y da otras recomendaciones. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 28.07.2001, p. 000024, Sección Extra.

BRASIL, LEY Nº 11.727, 23.06.2008. Modifica la legislación tributaria federal y da otras recomendaciones. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 24.06.2008, p. 00001, Sección 1.

BRASIL. INSTRUCCIÓN NORMATIVA SRF Nº 188, 06.08.2002. Lista países o dependencias con tributación favorecida o que oponen confidencialidad en relación a la composición societaria de personas jurídicas. Diário Oficial da União. Brasília-DF, 09.08.2002.

COSTA, Elisabete Marisa Pinto. Concorrência Fiscal Internacional: um desafio à escala mundial, [2005], 31f. Monografía (Posgrado en Derecho Fiscal) - Facultad de Derecho de la Universidad de Porto, Portugal. Disponible en: <a href="http://www.direito.up.pt/cije\_web/Site/documentos/trabalhos/Costa\_Elisabete.pdf">http://www.direito.up.pt/cije\_web/Site/documentos/trabalhos/Costa\_Elisabete.pdf</a> Acceso el: 23.06.2008.

GOULART, Josette; WATANABE, Marta. Europa atrai empresas com Guerra fiscal. Valor Econômico, San Pablo, 31 de enero de 2007, Especial.

GRECO, Marco Aurélio. Planejamento Tributário. São Paulo: Dialética, 2004.

HUCK, Hermes Marcelo; LEITE, Fernanda Pereira. A elisão tributária internacional e a recente legislação brasileira. In: I CONGRESSO INTERNACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO - IBET, 1998, Vitória-ES, Justiça Tributária: direitos do fisco e garantias dos contribuintes nos atos da administração e no processo tributário. São Paulo: Editora Max Limonad, 1998.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. Revista da Advocacia Geral da União. año II, abril 2001. Disponible en: < https://redeagu.agu.gov.br/

UnidadesAGU/CEAGU/revista/Ano II abril 2001/0504CasaltaFiscal.pdf>. Acceso el: 14.10.2006.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. Harmful Tax Competition: an emerging global issue. Paris: OECD Publications, 1998. Disponible en: <a href="http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf">http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf</a> Acceso el: 13.10.2006.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OECD. Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance. París: OECD Publications, Octubre 2004.

RODRÍGUEZ SANTOS, F. Javier. Planificación Fiscal Internacional. In: CORDÓN ESQUERRO, Teodoro. Manual de Fiscalidad Internacional. Madrid: Intituto de Estudios Fiscales, 2001.

SANZ GADEA, Eduardo. Medidas antielusión fiscal. Documentos de Trabajo, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, n. 13, 2005. Disponible en: <a href="http://www.ief.es/">http://www.ief.es/</a>> Acceso el: 23.06.2008.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento Fiscal através de Acordos de Bitributação: Treaty Shopping. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1995.

TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

\_\_\_\_\_. Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. Normas Gerais Antielisivas. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, n. 4, nov/dic 2005. Disponible en: <a href="http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf">http://www.direitodoestado.com/revista/REDAE-4-NOVEMBRO-2005-RICARDO%20LOBO%20TORRES.pdf</a> Acceso el: 25.06.2008.

UCKMAR, Víctor. Planificación Tributaria a Nivel Internacional: Formas y Medidas para Contrarrestarla In: CONFERENCIA TÉCNICA del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT), Lisboa, Portugal, 2003. Disponible en: <a href="http://biblioteca.ciat.org/cgi-bin/abwebp.exe/L1/T1/G0?ACC=DIR&EXP='197'.TITN">http://biblioteca.ciat.org/cgi-bin/abwebp.exe/L1/T1/G0?ACC=DIR&EXP='197'.TITN</a> Acceso el: 23.06.2008.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil: tributação das operações internacionais. 5 ed. Rio de Janeiro

# El Combate a las Prácticas Tributarias Nocivas. Acciones Conjuntas y Medidas Unilaterales

- 1. El fraude y la evasión tributaria internacionales y la utilización de regímenes de baja tributación.
- 2. Principales medidas de control de la competencia tributaria nociva adoptadas por Portugal.
- 3. Casos prácticos de aplicación en Portugal de medidas conjuntas y unilaterales de control de la competencia tributaria nociva.
- Conclusiones.

#### **RESUMEN**

En el presente trabajo, dedicado al tema de la "Lucha contra la competencia tributaria nociva. Acciones conjuntas y medidas unilaterales", se piensa analizar, de una manera genérica, el abordaje que se le ha dado a este problema a nivel de la Unión Europea (UE) y de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE).

Más específicamente, nos referiremos a las principales medidas unilaterales adoptadas por Portugal para encarar la competencia tributaria nociva, más concretamente, aquéllas que se concibieron para evitar el uso abusivo de los llamados regímenes de tributación "claramente más favorables."

Terminaremos con el análisis de dos situaciones concretas: las alteraciones sufridas en el régimen tributario de la Zona Libre de Madeira debido a los trabajos realizados en la UE y en la OCDE y un reciente caso de actuación de la Administración Tributaria portuguesa, que ejemplifica la aplicación de la cláusula general anti-abuso acogida en la legislación portuguesa, que dio origen a la creación de una nueva medida anti-abuso en el Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Colectivas, como respuesta al problema del uso abusivo de regímenes privilegiados de tributación.

### 1. EL FRAUDE Y LA EVASIÓN TRIBUTARIA INTERNACIONALES Y LA UTILIZACIÓN DE REGÍMENES DE BAJA TRIBUTACIÓN

#### 1.1. El Nuevo Abordaje de la Competencia Tributaria Nociva.

En un mundo cada vez más globalizado, el fraude y la evasión tributaria internacionales² tienden a intensificarse, volviéndose urgente la adopción de medidas que puedan, eficazmente, controlar o combatir estos fenómenos. La utilización de paraísos tributarios o de regímenes tributarios privilegiados es, precisamente, una de las manifestaciones típicas del fraude y evasión tributaria internacionales, que le da relevancia mundial al tema del control de la competencia tributaria nociva.

La competencia tributaria resulta, antes de todo, de la natural diversidad de los sistemas tributarios, una vez que las características de los regímenes fiscales nacionales se basan en las opciones históricas, intrínsicamente vinculadas a razones de orden político, económico, cultural y social de los gobiernos y de los ciudadanos. No obstante, la competencia tributaria es bicéfala. Teniendo incuestionables efectos positivos³, puede funcionar de manera predadora, conduciendo, de manera injusta, a la erosión de los ingresos tributarios de determinados Estados o territorios en provecho de otros.⁴

Fue sobretodo a partir de los años 80 que se registró una tendencia generalizada de introducción de regímenes tributarios preferenciales o privilegiados, esencialmente en lo tocante a la constitución de centros financieros, sociedades holding, centros de coordinación, de servicios, actividades de reaseguros, etc.<sup>5</sup> La generalización de este tipo de regímenes, se tradujo en una respuesta de los países a una creciente integración acompañada de una ausencia de coordinación.

Ahora, si en una situación estática las diferencias entre los sistemas tributarios pasan inadvertidas, a medida que avanza el proceso de globalización, esas diferencias son cada vez más evidentes, pudiendo causar efectos nocivos. Puede hablarse, para los propósitos de un verdadero redimensionamiento de un problema que siempre se puso a nivel de la fiscalidad: el fraude y la evasión tributaria.<sup>6</sup>

Es en este contexto que en los años 90 asistimos, a nivel sobretodo de la Unión Europea<sup>7</sup> y de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico<sup>8</sup>, a un esfuerzo de combatir o controlar los efectos perversos causados por la competencia tributaria nociva. <sup>9 10</sup> No se trata de un nuevo fenómeno, puede afirmarse que, a partir de esta década, se adoptó un nuevo abordaje de la competencia tributaria a nivel internacional, con inevitables consecuencias a nivel interno en diversos países.

#### 1.2. I Código de Conducta de la Tributación de las Empresas.

Entre los nuevos instrumentos que surgieron en la década del 90, se destaca, en la Unión Europea, el famoso Código de Conducta de la Tributación de las Empresas<sup>11</sup>, un compromiso de naturaleza política, una especie de "soft law" que no afecta directamente los derechos y obligaciones jurídicas de los Estados miembros.

El Código de Conducta es exclusivamente aplicado en el ámbito de la tributación directa, más concretamente a la tributación de las sociedades. Excluidos están, por consiguiente, la tributación indirecta de las sociedades y la tributación de las personas físicas, quedando una cierta indefinición en cuanto a la parafiscalidad.

En el contexto de la tributación directa de las sociedades se pretende combatir las medidas tributarias perjudiciales, incluyendo las leyes, reglamentos y las prácticas de naturaleza administrativa que tengan o sean susceptibles de tener una incidencia sensible en la localización de las actividades económicas en el seno del espacio comunitario, abarcándose igualmente en el concepto de actividades económicas todas las actividades ejercidas dentro del mismo grupo de sociedades.

En la acepción de lo previsto en el punto B del Código, deben ser considerados como potencialmente perjudiciales las medidas que prevén un nivel de tributación efectiva, incluyendo la tasa cero, significativamente inferior a los normalmente aplicados en el Estado miembro en causa, 12 siendo que tal nivel de tributación puede resultar de la tasa nominal del impuesto, de la materia a recaudar o de cualquier otro factor pertinente. El Código prevé, a título meramente ejemplificativo, cinco criterios de evaluación del daño de las medidas y una cláusula de exclusión de daños (puntos B y G). De acuerdo con lo previsto, los Estados miembros deben desmantelar (rollback) y congelar (standstill) las medidas perjudiciales.

Para efectos de aplicación de los principios del Código fue constituido en 1998, el denominado Grupo del Código de Conducta de la Tributación de las empresas o Grupo Primarolo,<sup>13</sup> que ha realizado bastantes trabajos, entre los cuales se destaca el conocido "Informe Primarolo" que contiene 66 medidas "calificadas como perjudiciales".<sup>14</sup>

#### 1.3 El Informe de la OCDE sobre las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva.

A su vez, el Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE también lanzó su proyecto sobre la competencia tributaria nociva, al haberse aprobado el 9 de abril de 1998, el Informe sobre las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva. 15

El Informe es un documento más elaborado que el Código de Conducta de Tributación de las Empresas y contiene una serie de considerandos sobre los aspectos beneficiosos de la competencia tributaria, concluyendo, sin embargo, que, en ciertas situaciones, podría ser nociva, provocando situaciones indeseables de erosión de las bases gravables nacionales.

En este contexto, y pensando en disciplinar las prácticas de la competencia tributaria nociva ya sea a nivel de los paraísos tributarios, ya sea a nivel de los regímenes tributarios preferenciales de los países miembros, <sup>16</sup> se refiere a los respectivos factores de identificación y contiene un conjunto de principios rectores, así como un conjunto 19 recomendaciones que deben ser acogidas por los países miembros y, dentro de lo posible, extendidas a países no miembros. El Informe se estructura en tres capítulos donde se trata, respectivamente, de los efectos del fenómeno de la globalización a nivel de los sistemas tributarios, de los factores identificativos de los paraísos tributarios y de los regímenes tributarios preferenciales y de las recomendaciones aprobadas para combatirlos. El Informe consagra la llamada regla de las tres R: los países deben Remover, Revisar y Refrenar los regímenes tributarios preferenciales.

En cuanto a los paraísos tributarios, el Informe prevé la elaboración de una lista para el efecto, así como la existencia de contramedidas firmes y apropiadas, susceptibles de constituirse en una relevante fuente disuasiva del desarrollo de nuevos paraísos tributarios.<sup>17</sup> En este contexto, las recomendaciones ya prevén algunas sanciones aplicables, como por ejemplo, la denuncia de los países miembros, de las convenciones celebradas con tales jurisdicciones, así como la posibilidad de restricción de las deducciones de los pagos efectuados a entidades ubicadas en los paraísos tributarios, la aplicabilidad de reglas específicas en materia de precios de transferencia y de subcapitalización y la eventualidad de aplicación de medidas extra-fiscales. Destaca que la gama de las contramedidas o medidas defensivas aplicables a los paraísos tributarios que constan en la lista ha sido un problema analizado en la OCDE, entendiéndose que deben aplicarse de manera coordinada. En especial, se han analizado las modalidades de medidas defensivas a adoptar, como se puede verificar en el primer informe de progreso de los trabajos entregados en junio de 2000.<sup>18</sup>

Para aplicar los principios que constan en el Informe se constituyó, en 1998, el Foro de las prácticas de la competencia tributaria nociva.

#### 1.4. Medidas Unilaterales Anti-abuso.

Así como se hace notar en el punto K del Código de Conducta de la Tributación de las empresas, "las disposiciones anti-abuso o las contra medidas incluidas en las leyes tributarias y en las convenciones relativas a la doble tributación desempeñan un papel fundamental en la lucha contra la evasión y el fraude fiscales".

Las normas especiales anti-abuso (Special Anti-Abusive Rules) buscan, contrariamente a las cláusulas generales anti-abuso (General Anti-Abuse Rules) los casos de evasión tributaria y no de elusión tributaria (o, según las palabras de cierta doctrina, de evasión lícita, ahorro fiscal abusivo, economía tributaria, por oposición a la evasión lícita, a aquella que viola directamente la ley). Pa grosso modo, podemos referirnos a que en común a ambas figuras se encuentra subyacente la realización de operaciones reales, i.e., no simuladas, realizadas con el objetivo esencial de eliminar o disminuir la obligación impositiva ("economía tributaria"), distinguiéndose todavía por el hecho de que las normas especiales anti-abuso tratan situaciones específicas y, así, "funcionarían de una manera rígida", mientras que las cláusulas generales anti-abuso pretenden abarcar una universalidad de situaciones en que la ley tributaria es eludida.<sup>20</sup>

Las medidas anti-abuso aplicadas en los diversos países, buscan, a saber:<sup>21</sup>

- extender la tributación a situaciones que, no obstante adopten una diferente forma jurídica, llevan al mismo resultado económico de la norma tributaria (doctrina del resultado económico equivalente);
- b) tributar la realidad sustancial de los hechos tributarios independientemente de las formas jurídicas adoptadas (cláusulas que hacen prevalecer la realidad subyacente sobre la forma);
- c) impedir el uso abusivo de la legislación aplicable (las cláusulas del abuso de la ley);
- d) no atribuir relevancia comercial a las prácticas que tienen por objetivo exclusivamente finalidades tributarias (doctrina del fin comercial).

Si es necesario, la introducción de medidas anti-abuso debe hacerse con cautela, de manera para no comprometer las garantías de los contribuyentes; o sea, sin violar los principios constitucionales, específicamente el principio de legalidad tributaria.

### 2. PRINCIPALES MEDIDAS DE CONTROL DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA NOCIVA ADOPTADAS POR PORTUGAL

Fue sobretodo a partir de la década del 90, debido a la fuerte influencia de la armonización tributaria comunitaria que en Portugal el legislador adoptó, progresivamente, medidas defensivas anti-abuso contra la evasión y el fraude internacionales.<sup>22</sup> Así, fueron consecutivamente introduciéndose medidas en el ámbito de los impuestos sobre la renta y el patrimonio, beneficios fiscales e impuesto de sello, teniendo como blanco operaciones realizadas con entidades localizadas en países, territorios o regiones calificados como "paraísos tributarios" o sujetos a "regímenes de tributación privilegiada". Encontramos medidas de este tipo en el n.º 3 del artículo 16.º del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (CIRS, acrónimo en portugués), en el n.º 2 del artículo 59.º y en el n.º 3 y en el literal c) del n.º 7 del artículo 60.º del Código del Impuesto sobre la Renta de las Personas Colectivas (CIRC, acrónimo en portugués), en el literal b) del n.º 2 del artículo 26.º, en el n.º 7 del artículo 41.º y en el n.º 8 del artículo 42.º del Estatuto de los Beneficios Fiscales (EBF), en el párrafo e), del n.º1 y en el n.º 3 del artículo 7.º del Código del Impuesto de Sello, en el artículo 5.º del Decreto Ley n.º 193/2005, de 7 de noviembre, 23 en el párrafo b) del n.º 4 del artículo 2.º y en el n.º 3 del artículo 4.º del Decreto Ley n.º 219/2001, de 4 de agosto<sup>24</sup>, en el n.º 7 del artículo 9.º y en el n.º 3 del artículo 112.º del Código del Impuesto Municipal sobre Inmuebles (CIMI) y en el n.º 4 del artículo 17.º del Código del Impuesto Municipal sobre las Transmisiones Onerosas de Inmuebles (CIMT, acrónimo en portugués)<sup>25</sup>

Enfocaremos nuestra atención, en las principales medidas específicas anti-abuso contempladas en la legislación portuguesa teniendo en consideración las referidas operaciones, terminando con una alusión a la cláusula general anti-abuso que consta en la Ley General Tributaria (LGT).

#### 2.1. Correcciones Debido a la Existencia de Relaciones Especiales.

A través del Decreto Ley nº 37/95, de 14 de febrero<sup>26</sup>, se crearon medidas anti-abuso de combate al fraude y la evasión tributaria internacional con el objetivo de limitar el uso de los paraísos tributarios o regímenes tributarios preferenciales o privilegiados, fundamentalmente a través de las sociedades de base establecidas en los mismos.<sup>27</sup>

Los artículos actuales 59.º y 60.º del CIRC (ex-artículos 57.º-A y 57.º-B), vienen, respectivamente, a determinar la inversión de la carga de la prueba cuando una compañía portuguesa asume las deudas o pagos a entidades instaladas en esos países o territorios; también dichos artículos acogen disposiciones que hacen posible la tributación en el Estado de residencia de los ingresos ganados por las sociedades de base instaladas en paraísos tributarios o regímenes tributarios privilegiados, pertenecientes a socios residentes, aunque no se haya efectuado la distribución de ganancias, consagrándose la transparencia tributaria de estas sociedades (reglas CFC, disposiciones tipo subsección F o "Subpart F rules").<sup>28</sup>

Así, en los términos de lo dispuesto en el n.º 1 del artículo 59.º del CIRC, se determina que "No son deducibles para efectos de la determinación de la ganancia gravable los montos pagados o debidos, a cualquier título, a las personas físicas o colectivas residentes fuera del territorio portugués y allí sometidas a un régimen tributario claramente más favorable, salvo si el sujeto pasivo demuestra que tales obligaciones corresponden a operaciones efectivamente realizadas y no tienen un carácter anormal o un monto exagerado".<sup>29</sup>

Para el efecto, el legislador estipula que se considera que una entidad se somete a un régimen tributario claramente más favorable cuando:

- a) el territorio de residencia del mismo conste en la lista aprobada por el Ministerio de Finanzas; o
- b) cuando la entidad no tribute en dicho territorio el impuesto sobre la renta de forma similar o idéntica al IRS o al IRC; o

 cuando los montos pagados o debidos antes mencionados, fuesen igual o inferior al 60% del impuesto que hubiera sido determinado si la referida entidad fuera considerada residente en territorio portugués.

Para efectos de lo antes citado, los sujetos pasivos deben poseer y, cuando lo solicite la Dirección General de Impuestos (DGCI, acrónimo en portugués), proporcionar, los elementos comprobatorios del impuesto pagado por la entidad no residente y de los cálculos efectuados para el recaudo del impuesto que sería debido si la entidad fuera residente en territorio portugués, en los casos en que el territorio de residencia del mismo no conste en la mencionada lista aprobada por el Ministro de Finanzas.

Le cabe a la Administración Tributaria frente a la prueba presentada por el contribuyente, apreciar y concluir si la veracidad de la operación fue o no demostrada, así como si su carácter es normal y si los montos en causa son o no exagerados.

A su vez, el artículo 60.º del CIRC prescribe que "Son imputados a los socios residentes en territorio portugués, en la proporción de su participación social e independientemente de distribución, las ganancias obtenidas por las sociedades residentes fuera de ese territorio y allí sometidas a un régimen tributario claramente más favorable, siempre que el socio tenga, directa o indirectamente, una participación social de, por lo menos, 25%, o, en el caso de que la sociedad no residente detente, directa o indirectamente, en más del 50%, por socios residentes, una participación social de, por lo menos, 10%."

La imputación es hecha sobre la base gravable relativa al ejercicio que integre el término del período de tributación de la sociedad no residente y corresponde a la ganancia obtenida por esta, después de deducido el impuesto sobre la renta incidente sobre esas ganancias, a los que haya lugar conforme con el régimen tributario aplicable en el Estado de residencia de esa sociedad.

Para estos efectos se considera que una sociedad se somete a un régimen tributario claramente más favorable cuando se verifica una de las tres condiciones arriba referidas.

#### 2.2. Correcciones de precios de transferencia.

Con la Reforma fiscal de 1989, que vino, fundamentalmente, a aprobar los nuevos modelos de tributación de las personas físicas y de las sociedades y del patrimonio, siendo aprobados los Códigos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, así como el Código de la Contribución Autárquica, fue introducida la regla anti-abuso que actualmente hace parte del artículo 58° del CIRC (ex-artículo 57°). Esta disposición, muy incipiente en su formulación original, vino, de acuerdo con las "Guidelines de la OCDE" en materia de precios de transferencia, a acoger la regla del "arm´s lenght price", haciendo posible la corrección a la materia recaudable en el caso de existencia de relaciones especiales entre el contribuyente y otras entidades, en condiciones diferentes de las que serían normalmente acordadas entre entidades independientes.<sup>31</sup>

#### 2.3. Las Reglas Sub-capitalización.

Conforme con las reglas consignadas en el nº 1 del artículo 61º del CIRC, cuando el endeudamiento de un sujeto pasivo con las entidades no residentes en Portugal con las que tengan relaciones especiales<sup>32</sup> fuera excesivo, los intereses soportados sobre la parte considerada en exceso no son deducibles para los efectos de la determinación de la ganancia gravable.<sup>33</sup> Para estos efectos, el límite máximo del endeudamiento corresponde al doble del valor de la participación en el capital propio, haciéndose posible, sin embargo, que ese coeficiente se exceda en caso que el sujeto pasivo presente razones justificativas en ese contexto.

#### 2.4. No-aceptación como Costos.

Conforme con lo dispuesto en el n.º 1 del artículo 23.º del CIRC, no son aceptados como costos o pérdidas del ejercicio los soportados con la transmisión onerosa de partes de capital, cualquiera que sea el título por el que se opere, cuando fueron poseídas por el vendedor por un período inferior a tres años y siempre que, las partes de capital hayan sido adquiridas de las entidades con domicilio en un país, territorio o región con un régimen de tributación claramente más favorable, y que consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas o de las entidades residentes en territorio portugués sujetas a un régimen especial de tributación.

No son, igualmente, aceptados como costos o pérdidas del ejercicio, conforme con lo estatuido en el n.º7 de la citada normativa, los soportados con la transmisión onerosa de partes de capital, cualquiera que sea el título por el que se opere, a entidades con las que existan relaciones especiales, en los términos del n.º 4 del artículo 58.º, o a entidades con domicilio en un país, territorio o región con régimen de tributación claramente más favorable, que consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas, o entidades residentes en el territorio portugués sujetas a un régimen especial de tributación.

#### 2.5. Tributación de las Plusvalías y Minusvalías.

Conforme con lo determinado en el artículo 45° del CIRC, la diferencia positiva entre las plusvalías y las minusvalías realizadas mediante la transmisión onerosa de partes de capital, incluyendo su redención y amortización con reducción de capital, puede no ser tributada en 50%. Aunque, se prevé expresamente que las transmisiones onerosas y adquisiciones de partes de capital no pueden ser efectuadas con entidades residentes en un país, territorio o región cuyo régimen de tributación se muestra claramente más favorable, y consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas.

#### 2.6. Eliminación de la Doble Tributación Económica de Ganancias Distribuidas.

En el artículo 46° del CIRC, el legislador contempla un régimen de doble tributación económica de ganancias distribuidas siguiendo, para el efecto, la Directiva comunitaria madres e hijas.<sup>34</sup>

En general, conforme con este régimen, se determina que en la determinación de la utilidad gravable de las sociedades mercantiles o civiles en nombre colectivo bajo la forma comercial, cooperativas y empresas públicas, con sede o dirección efectiva en el territorio portugués, se deducen los ingresos, incluidos en la base gravable, correspondientes a las ganancias distribuidas

En el año 2004,<sup>35</sup> para restringir el uso abusivo de este régimen, se adicionó un nuevo número 10 al referido precepto que viene a consagrar que el régimen no se aplica, procediéndose, si es el caso, a las correspondientes liquidaciones adicionales del impuesto, cuando se concluye que existe abuso de las formas jurídicas dirigidas a la reducción, eliminación o diferimiento temporal de los impuestos, lo que se verifica cuando las ganancias distribuidas no hayan sido sujetas a la tributación efectiva o hayan tenido origen en los ingresos a los qué este régimen no es aplicable. Con la incorporación de este número se tuvo en mente la aplicación de una medida anti-abuso a situaciones como las descritas más adelante en el punto 3.2.

#### 2.7. Tasas de Tributación Autónoma.

Conforme con lo dispuesto en el n.º del artículo 81.º del CIRC, se tributan autónomamente a las tasas de 35% ó 55%, respectivamente, los gastos que corresponden a los montos pagados o adeudados, a cualquier título, a las personas físicas o colectivas residentes fuera del territorio portugués y allí sometidas a un régimen tributario claramente más favorable, salvo si el sujeto pasivo demuestra que tales obligaciones corresponden a operaciones efectivamente realizadas y no tienen un carácter anormal o un monto exagerado.

#### 2.8. Tasas del Impuesto Municipal sobre Inmuebles.

Conforme con lo previsto en el n.º3 del artículo 112.º del Código del Impuesto Municipal sobre Inmuebles (CIMI), para los predios que son propiedad de entidades que tienen domicilio fiscal en un país, territorio o región sujeto a un régimen tributario claramente más favorable, y consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas, la tasa del impuesto es de 5% (las tasas normales son de 0,8% para los predios rurales, de 0,4% a 0,8% para los predios urbanos y, para los predios urbanos evaluados en los términos del CIMI, de 0,2% a 0,5%).

#### 2.9. Tasas del Impuesto Municipal sobre Transmisiones onerosas de Inmuebles.

La tasa del IMT es siempre de 15%, no se aplica exención o reducción, cuando el adquiriente tenga residencia o sede en un país, territorio o región sujeto a un régimen tributario claramente más favorable, y consta en la lista aprobada por el Ministro de Finanzas (en las situaciones "normales", la tasa máxima es de 6%).

#### 2.10. Definición de "Régimen Tributario Claramente Más Favorable".

El uso de medidas anti-abuso como las previstas en la legislación portuguesa encaran "a priori" un complejo problema fundamental: la definición de los países o territorios a los que son aplicables.

Así como ya se hizo notar en el Informe Ruding,<sup>36</sup> el problema principal se presenta esencialmente con el hecho de que el concepto de paraíso tributario es uno esencialmente relativo, dado que cualquier Estado será capaz, respecto a otro, de funcionar como tal, bastando, para ese efecto, que no tribute ciertas rentas o que sus tasas de tributación sean significativamente más bajas. De un análisis de derecho comparado se concluyo que había una opción por tres tipos de soluciones: una definición en términos comparativos de países y territorios que podrán ser considerados como paraísos tributarios, una definición absoluta y una enumeración por listas, casuísticamente ("listas negras").

Otro complejo problema doctrinal consiste en la delimitación entre paraísos tributarios y regímenes tributarios preferenciales o privilegiados. Debido a ese hecho, en Portugal se optó por hacer reportar la aplicabilidad de las medidas anti-abuso a las situaciones en que están en causa "regímenes de tributación claramente más favorables". Tal como se hace notar en el preámbulo de la Portaria 150/2004, de 21 de enero, que: "Aprueba la lista de los países, territorios y regiones con regímenes de tributación privilegiados, claramente más favorables", "Teniendo en cuenta las dificultades de definir "paraíso tributario" o "régimen tributario claramente más favorable", el legislador nacional, siguiendo las orientaciones adoptadas por otros ordenamientos jurídico-tributarios, optó, en algunos casos, por razones de seguridad jurídica, por el sistema de enumeración casuística y, en otros, por un sistema mixto, siendo, sin embargo, consciente que tales soluciones obligan a revisiones periódicas de los países, territorios o regiones que figuran en la lista. En esta Portaria constan, actualmente, 83 países, territorios y regiones con regímenes de tributación privilegiada, claramente más favorables.

#### 2.11. La Cláusula General Anti-abuso.

Ante la imposibilidad de tipificar legalmente todas las conductas elusivas, Portugal introdujo en 1999, por primera vez, una cláusula general anti-abuso en el Código de Proceso Tributario, que insertó posteriormente en el año 2000 en la Ley General Tributaria.<sup>37</sup>

La inserción de una cláusula general anti-abuso en el ordenamiento jurídico-tributario portugués no estuvo exenta de críticas. Al contrario, fue y continúa siendo objeto de encendidas discusiones, atendiendo, esencialmente, a sus contornos imprecisos y al principio constitucional de la legalidad y de la tipicidad de la tributación.<sup>38</sup>

Conforme con lo dispuesto en el artículo 38°, nº 1 de la LGT, se empieza consagrando el principio de que la ineficacia de los negocios jurídicos no impide la tributación, cuando esta deba ocurrir legalmente, en el caso que ya se hayan producido los efectos económicos pretendidos por las partes.

En el nº 2 de esta normativo se estipula que, "Son ineficaces en el ámbito tributario los actos o negocios jurídicos esencial o principalmente dirigidos, por medios artificiosos o fraudulentos y con abuso de las formas jurídicas, a la reducción, eliminación o diferimiento temporal de los impuestos que serían adeudados como resultado de hechos, actos o negocios jurídicos de idéntico fin económico, o a obtener ventajas tributarias que no serían obtenidas, total o parcialmente, sin el uso de esos medios, efectuándose entonces la tributación conforme con las normas aplicables en su ausencia y no produciéndose las ventajas tributarias referidas."<sup>39</sup>

Esta cláusula está, así, circunscrita a los casos en que el "negocio busca única o principalmente fines de elusión tributaria, cuando se pruebe que no eran tributarias las razones determinantes de los actos o contratos, de lo que resulta la reducción de los ingresos a que, de otra manera, la Hacienda Pública tendría derecho." <sup>40</sup> En otros términos, conforme con esta disposición, y según el modelo de otros sistemas, <sup>41</sup> se intenta obtener la anulación de los efectos tributarios de contratos que sean única o principalmente destinados a evitar cierta obligación tributaria, eliminándola o reduciéndola.

Así, para estar frente a una conducta relevante para los efectos de la aplicación de esta cláusula es necesario, que, acumulativamente:

- a) se recurra a una configuración jurídica "no habitual", planteada de manera artificiosa o fraudulenta y con abuso de las formas jurídicas;
- se obtenga el mismo resultado económico que se alcanzaría en el caso se usara la configuración jurídica normal prevista en la ley tributaria;
- c) la configuración jurídica "no habitual" se usa con el fin, exclusivo o predominante, de eliminar o disminuir el impuesto o de obtener ventajas tributarias.

Recae sobre la Administración Tributaria la carga de la prueba de los presupuestos de aplicación de la cláusula general anti-abuso. Por otro lado, nótese que el artículo 63.º del Código de Procedimiento y de Proceso Tributario prevé un procedimiento propio para la aplicación de las normas anti-abuso, considerándose como tales, en los términos del respectivo n.º2, "cualesquiera normas legales que consagren la ineficacia frente a la administración tributaria de negocios o actos jurídicos celebrados o practicados con manifiesto abuso de las formas jurídicas de lo que resulta la eliminación o reducción de los tributos que de otra serían adeudados". Así, de acuerdo con lo previsto en los nos. 7 y 8 de la referida normativa, la aplicación de la cláusula general anti-abuso depende de la autorización del dirigente máximo de los servicios y no se puede efectuar cuando el contribuyente haya pedido previamente a la Administración Tributaria información previa vinculante sobre los hechos que la hayan basado y esta no conteste en el plazo de seis meses.

#### 2.12. Acceso a Información y Documentos Bancarios.

La legislación portuguesa relativa al acceso a la información y documentos bancarios se ha venido agilizando contantemente. Si, al principio, simplemente se permitía el acceso indirecto a estos datos, por medio de autorización judicial, a partir de 1999, se permite el acceso directo de la Administración Tributaria, habiendo llegado a extenderse desde entonces.

Así, el artículo 63º B de la Ley General Tributaria determina que la Administración Tributaria tiene el poder de acceder directamente a los documentos bancarios, en las situaciones de negativa de su exhibición o de autorización para su consulta cuando el contribuyente goza de los regímenes tributarios privilegiados.<sup>42</sup>

## 3. CASOS PRÁCTICOS DE APLICACIÓN EN PORTUGAL DE MEDIDAS CONJUNTAS Y UNILATERALES DE CONTROL DE LA COMPETENCIA TRIBUTARIA NOCIVA

#### 3.1. El Caso del Régimen de la Zona Libre de Madeira.

El caso de la Zona Libre de Madeira (ZFM, por sus siglas en portugués) o Centro Internacional de Negocios de Madeira (CINM) es un ejemplo paradigmático de aplicación de medidas conjuntas de control de la competencia tributaria nociva.<sup>43</sup>

El régimen del CINM se concibió como un programa integrado de incentivos fiscales, teniendo en la vista el desarrollo de una región ultra periférica con fuertes constreñimientos estructurales, basándose en una estrategia de largo plazo. Es un régimen tributario privilegiado y no un paraíso tributario, encontrándose sujeto a las mismas reglas generales sobre control y supervisión de las entidades oficiales y de intercambio de informaciones vigentes en el resto del territorio nacional.<sup>44</sup>

Este régimen se configura como un auxilio del Estado bajo la forma tributaria con objetivos de desarrollo regional, pero necesita ser aprobado por la Comisión Europea. En estos términos, la respectiva compatibilidad con el mercado común vino sucesivamente a ser analizada y confirmada por la Comisión, habiendo el régimen sido aprobado por primera vez en 1987, por un período de tres años, en 1991, para un nuevo período de tres años, en 1994, por un período de seis años, en los exactos términos de la primera autorización, y, en 2002 y 2003, por un período de cuatro años. Conforme con las primeras tres autorizaciones de la Comisión, podrían concederse auxilios tributarios a las compañías que obtuvieran licencia en el CINM, fundamentalmente bajo la forma de exención total del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, hasta fines del 2011. Este régimen se encuentra esencialmente en el artículo 33.º del Estatuto de los Beneficios Fiscales, abarcando cuatro sectores de actividad - la Zona Libre Industrial, los Servicios Internacionales, el Registro Internacional de Naves y los Servicios Financieros.

Ahora este régimen se modificó, debido, entre otros factores, a los trabajos del Grupo de la comunidad del Código de Conducta de la Tributación de las Empresas <sup>46</sup> y en el Foro de la OCDE para las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva.

Como en efecto, en ambas instancias los trabajos se basaron esencialmente en la tributación de actividades móviles, destacando el caso de las actividades financieras, habiendo sido calificadas como perjudiciales las actividades financieras del CINM. <sup>47</sup>

Así, conforme a las últimas decisiones de la Comisión, el nuevo régimen del CINM que entró en vigencia el 1 de enero de 2003, fue autorizado por un período de cuatro años, con la producción de efectos hasta el 31 de diciembre de 2011, para las entidades que obtuvieron licencia del 1 de enero de 2003 al 31 de diciembre de 2006, en los sectores de actividad de la Zona Libre Industrial, de los Servicios Internacionales y del Registro Internacional de Naves, con exclusión de los servicios financieros y de intermediación de financiera y de las actividades del tipo "servicios intra-grupo" (centros de coordinación, de tesorería y de distribución). Este régimen consta en el artículo 34º del Estatuto de los Beneficios Fiscales, diferenciándose del primer régimen teniendo en consideración los beneficios concedidos (introducción de tasas mínimas de tributación en el IRC y de limitaciones de los beneficios concedidos) y los requisitos de admisión (la obligación de creación de puestos de trabajo).

El hecho de haber sido expresamente excluidas las actividades de naturaleza financiera del nuevo régimen, fue determinante para el rumbo favorable de los trabajos a nivel del Grupo del Código de Conducta y de la OCDE.<sup>48</sup>

Ya sea en el contexto del Código de Conducta para la Tributación de las Empresas, sede en que apenas estaba en causa la medida relativa a las actividades financieras del CINM, o ya fuere en la OCDE, se

concluyó que, frente a las alteraciones introducidas entre tanto en el régimen del CINM, las actividades perjudiciales habían sido abolidas.

Subsistió, sin embargo, la cuestión de la fecha de la producción de efectos de estas actividades al abrigo del régimen anterior hasta el 31 de diciembre de 2011, cuestión esta que se resolvió igualmente.<sup>49</sup> Con efecto, en el acuerdo político sobre el Paquete Fiscal a que se llegó en el Ecofin de 20 y 21 de enero de 2003, se salvaguardó expresamente la fecha de producción de efectos del régimen de las actividades financieras del CINM constante del artículo 33º del EBF hasta el 31 de diciembre de 2011, habiendo sido igualmente esta la decisión adoptada en la OCDE.

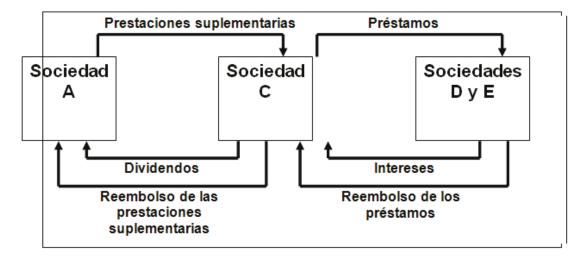
#### 3.2. Aplicación de la Cláusula General Anti-abuso.

Nos referiremos a una operación concreta en que la Administración Tributaria entendió que había lugar a la aplicación de la cláusula general anti-abuso prevista en el artículo 38°, n° 2, de la Ley General Tributaria, introduciéndose después una norma específica para efectos del n° 10 del artículo 46° del CIRC. En el caso concreto estaba en causa una "multiple step transaction", con una multiplicidad de actos practicados entre empresas con conexiones entre sí para obtener una abusiva economía tributaria, concretamente, el aprovechamiento del régimen de ganancias distribuidas previsto en el artículo 46° del CIRC, a través de la transformación de ventajas relativas a los intereses obtenidos en los provechos inherentes a ganancias distribuidas por una empresa participada instalada en la Zona Libre de Madeira. Se pretendía, en suma, beneficiarse del régimen de no-tributación de las ganancias no distribuidas, mucho más favorable que el régimen de tributación de los intereses, usando una serie de operaciones en cadena, con varias sociedades.

Para el efecto se usó el siguiente esquema de operaciones:

- a) la sociedad A, era una sociedad gestora de participaciones sociales (SGPS) residente en el territorio nacional;
- b) la sociedad C, se había constituido en la ZFM beneficiándose de la exención del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades al amparo de ese régimen, la sociedad A detentaba el 89% del capital social y el otro 11% lo detentaba la sociedad B SGPS, residente en el territorio nacional;
- c) la sociedad A realizaba, previa consulta con la sociedad C, diversas prestaciones suplementarias de capital a esta sociedad. A dichas prestaciones suplementarias de capital correspondían, en las mismas fechas y montos, transferencias monetarias efectuadas por la sociedad C a las sociedades no residentes D y E. Dichas transferencias se efectuaban a título de préstamos concedidos, rindiendo intereses a la sociedad C;
- d) en los años en causa, las ganancias provenientes de préstamos constituían el 99,999999% del total de las ganancias de la sociedad C, el remanente lo constituían los intereses bancarios que asumían un carácter residual, no representando, por sí solo, actividad económica que justificara la existencia de aquella sociedad;
- e) en una fase final, se procedía a la transformación económica de los intereses en los dividendos, distribuidos por la sociedad C a las empresas poseedoras de su capital, en la proporción de 89% para la sociedad A y 11% para la sociedad B. Esta operación, para efectos tributarios, en la esfera de sus beneficiarios, se consubstanciaba como una operación neutra, dado el régimen de tributación de la sociedad C y el hecho de que la distribución de los dividendos se beneficia del régimen de eliminación de la doble tributación económica de las ganancias distribuidas prevista en el artículo 46.º del CIRC;
- f) en una última fase, se procedía al reembolso de las prestaciones suplementarias de capital, cerrándose la operación, siendo que la sociedad C a ser reembolsada por las entidades no residentes en una determinada fecha y por un monto determinado, efectuaba igualmente una transferencia bancaria a favor de la sociedad A con fecha y valor de ese mismo día y de cantidad igual, a título de reembolso de las prestaciones suplementarias.

Es decir, en términos sintéticos presentamos a continuación el siguiente esquema de toda la operación:



La Administración Tributaria concluyó que en esta situación se estaba ante una transformación de los provechos relativos a los intereses obtenidos por los provechos inherentes a ganancias distribuidas por una empresa participada instalada en la ZFM, hecho que justificaba la reconducción de la situación a lo dispuesto en el artículo 38°, nº 2 de la Ley General Tributaria, una vez que los dividendos distribuidos por la sociedad C a la sociedad A constituían actos dirigidos por medios artificiosos, a través del uso innecesario de la sociedad C, y con abuso de las formas jurídicas, a la eliminación de un impuesto que sería debido si los intereses originados de esa aplicación de capital fuera propiamente contabilizados en la esfera de la sociedad A. En caso que no fuera usada una empresa participada, que se beneficiaba de un régimen tributario privilegiado, los intereses se tributarían correctamente en la oficina principal de IRC en el ámbito de la sociedad A, en la medida en que competirían para la formación Del resultado fiscal.

Tal como se concluyó, la sociedad A por sí misma podría desarrollar los negocios en causa, dado que los medios humanos, financieros y estructurales le pertenecen directamente o las entidades que la controlaban, por lo que lo que se pretendía con la cadena de operaciones descrita era apenas una economía tributaria abusiva: proceder a la deducción del incremento patrimonial, en los términos del artículo 46° del CIRC, en lugar de competir para la formación de la utilidad gravable en cuanto provechos, en los términos de lo previsto en el literal c) del nº 1 del art. 20° del CIRC. Como tal, por la aplicación de la cláusula general anti-abuso prevista en el artículo 38°, nº 2, de la Ley General Tributaria, se entendió que se trataba de la recepción de dividendos por parte de la sociedad A como recepción de intereses.

Después, se introdujo una medida específica anti-abuso en el artículo 46.º del CIRC buscando situaciones como esta, que, como indicamos anteriormente en el punto 2.6, vienen a determinar que el régimen de la eliminación de la doble tributación económica de las ganancias distribuidas no se aplica, procediéndose, si es el caso, a las correspondientes liquidaciones adicionales de impuesto, cuando se llegue a la conclusión de que existe abuso de las formas jurídicas dirigidas a la reducción, eliminación o diferimiento temporal de los impuestos.

#### 4. CONCLUSIONES

De lo expuesto resultan, esencialmente, las siguientes conclusiones:

- La competencia tributaria es bicéfala, pudiendo tener efectos positivos y negativos, llevando a la erosión de los ingresos tributarios de ciertos países o territorios en beneficio de otros.
- A partir de los años 80 se registró un movimiento generalizado a nivel mundial de creación de regímenes de tributación privilegiada.
- El combate a la competencia tributaria nociva es fundamental en un mundo cada vez más globalizado, teniendo en consideración los efectos nocivos producidos.
- 4. A partir de los años 90, se registra a nivel mundial un nuevo abordaje del problema de la competencia tributaria nociva, destacándose las iniciativas de la UE con la aprobación del Código de Conducta para la Tributación de las Empresas y de la OCDE, con la aprobación del Informe para las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva.
- El uso de medidas anti-abuso para evitar el uso de paraísos tributarios o de regímenes fiscales de tributación privilegiada es fundamental para enfrentar el redimensionamiento del fraude y la evasión tributaria a nivel internacional.
- 6. En Portugal, fue a partir de la década del 90 que se introdujeron progresivamente medidas antiabuso unilaterales, haciéndose esencialmente apelación, para el efecto, a una lista de regímenes fiscales "claramente más favorables."
- 7. Teniendo en consideración, sobre todo, el resultado de los trabajos sobre la competencia tributaria nociva llevadas a cabo en la UE y en la OCDE, Portugal alteró el régimen tributario vigente en la Zona Libre de Madeira, habiendo eliminado expresamente, a partir del 2002, la posibilidad de que las entidades obtuvieran licencia para la práctica de actividades financieras del tipo servicios intra-grupo, centrales de coordinación, de distribución y de tesorería.
- 8. El uso abusivo de regímenes privilegiados de tributación en ciertos casos concretos, ha conducido a la Administración Tributaria portuguesa a introducir nuevas medidas anti-abuso.
- Regla general, las medidas anti-abuso introducidas en la legislación portuguesa han demostrado ser eficaces.

#### **NOTAS**

- La autora agradece la fundamental colaboración del señor Director General de Impuestos, doctor Paulo Macedo, del señor Subdirector General de la Inspección Tributaria, doctor João Durão, y del señor Jefe del Gabinete del señor Director General de Impuestos, doctor Luís Oliveira Maia.
- 2. Sobre el fraude y la evasión tributaria internacionales véase Luís Menezes Leitão, "Evasão e fraude fiscal internacional", AAVV, Colóquio A internacionalização da economia e a fiscalidade, Lisboa, Ministerio de Finanzas, 1993.
- 3. Así, Jeffrey Owens, Jefe de la División de Asuntos Fiscales de la OCDE, quien ha seguido desde el inicio este proyecto, en una entrevista concedida al "L'Observateur OCDE", diciembre de 2000, señala que esta organización no se opone a toda competencia tributaria, reconociendo que tiene un aspecto beneficioso, por lo que, "Nuestros países miembros están dispuestos a actuar en un ambiente de competencia leal en actividades financieras abiertas y transparentes a la vez. La competencia tributaria puede tener efectos positivos. Por ejemplo, si un país plantea una reforma tributaria que era necesaria hace rato, eso puede constituir un incentivo para que otros países adopten reformas comparables para no perder su competitividad relativa".
- 4. Una cuestión apriorística en este contexto se prende con la definición de competencia tributaria nociva. ¿Se podrá, en abstracto, definir con alguna exactitud lo que se entiende por competencia tributaria nociva? Creemos que no, y por esta razón la Unión Europea y la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, las dos instituciones que principalmente atienden este problema, no la definieron, apenas dando señales y algunos ejemplos de situaciones que, in extremis, se podrán configurar como tal.

N°. 17 - Noviembre 2011 Serie Temática Tributaria

5. Los regímenes fiscales preferenciales que se introdujeron principalmente a partir de los años 80, fueron caracterizados, en lo esencial, por la reducción del impuesto sobre las sociedades con miras a la atracción de la inversión extranjera. Sobre este aspecto, véase Sílvia Giannini, "Mercado interno e fiscalidade: aspectos económicos", Ciência e Técnica Fiscal n.º 401, Janeiro-Março 2001. Sobre la tributación de las sociedades en la Unión Europea, véase, en Portugal, Ana Paula Dourado, A Tributação dos Rendimentos de Capitais: A Harmonização na Comunidade Europeia, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º 176, Lisboa, 1996; Paula Pereira, A Tributação das Sociedades na União Europeia. Entraves Fiscais ao Mercado Interno e Estratégias de Actuação Comunitária; Almedina, Coimbra, Janeiro de 2004, y Gabriela Pinheiro, A Fiscalidade Directa na União Europeia, Universidade Católica do Porto, Porto, 1998.

- Como señala Luís Menezes Leitão, en "Evasão e Fraude Fiscal Internacional", XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, Colóquio A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade, Lisboa, 26, 27 e 28 de abril 1993, p.303.
- 7. El fenómeno de la competencia tributaria fue por primera vez objeto de análisis oficial específico en el famoso Informe Ruding.

  Hasta los años 90, en la Unión Europea, el control de la competencia tributaria nociva fue hecho, esencialmente, de una manera fragmentada, a través de la aplicación de las reglas sobre los auxilios del Estado. En este contexto importa, sobre todo, señalar el abordaje "nuevo y global" de la política de la fiscalidad propuesta por la Comisión en su documento "A Fiscalidade na União Europeia Relatório sobre a Evolução dos Sistemas Fiscais" Bruselas 22.10.96 COM (96) 546 final.
- 8. Los trabajos de la OCDE y de UE tienen su origen en las preocupaciones sentidas en el entonces G7. Por otro lado, también el Fondo Monetario Internacional y la Organización Mundial de Comercio se encargan de esta materia.
- Sobre los trabajos de regulación de la competencia tributaria nociva llevado a cabo en la UE y en la OCDE, véase, en Portugal, António Carlos dos Santos, "Globalização e impostos – a luta contra a concorrência fiscal prejudicial", Boletim do Instituto Superior de Gestão, ano 12, n.º20; "Point J of the Code of Conduct or the Primacy of Politics over Administration", European Taxation, vol. 40, n.º9, 2000; "A posição portuguesa face à regulação comunitária da concorrência fiscal", Conferência sobre Fiscalidade Internacional, Universidade Nova, Lisboa, 12 e 13 de Março de 2002, publicada en el libro "Planeamento e Concorrência Fiscal Internacional", Fisco 2002; La Régulation Communautaire de la Concurrence Fiscale: una approche institutionnelle, tesis de doctorado presentada en el 2005 en la Université Catholique de Louvain, Faculté de Droit, en proceso de discusión, António Carlos dos Santos y Clotilde Celorico Palma, "A regulação internacional da concorrência fiscal nefasta", Ciência e Técnica Fiscal nº 395, Julho-Setembro de 99; Clotilde Celorico Palma, "O combate à concorrência fiscal prejudicial – Algumas reflexões sobre o Código de Conduta comunitário da Fiscalidade das Empresas", Fiscália, Setembro de 99, nº 21; "A concorrência fiscal sob vigilância: Código de Conduta comunitário da Fiscalidade das Empresas versus Relatório da OCDE sobre as Práticas da Concorrência Fiscal Prejudicial", Revisores & Empresas, Jan/ Mar/99; "A OCDE, a concorrência fiscal prejudicial e os paraísos fiscais: Novas formas de discriminação fiscal?", Ciência e Técnica Fiscal nº403, Julho-Setembro de 2001; "A OCDE e o combate às práticas da concorrência fiscal prejudicial: ponto de situação e perspectivas de evolução", Fiscalidade n.º16, Outubro de 2003, "O controlo da concorrência fiscal na União Europeia", Revista Forúm de Direito Tributário/ RFDT n.º 15, Maio-Junho 2005, "O controlo da concorrência fiscal prejudicial na União Europeia – ponto de situação dos trabalhos do Grupo do Código de Conduta", en fase de publicación por la Facultad de Economía de la Universidad de Coimbra (Coimbra Editora), en una colección en homenaje al Profesor Xavier de Basto, Nuno de Sampayo Ribeiro, Regimes Fiscais Preferenciais, Fisco, Lisboa, 2002 y Freitas Pereira; "Concorrência Fiscal Prejudicial – O Código de Conduta da União Europeia", Ciência e Técnica Fiscal n°390, Abril-Junho 98.

Vea también, sobre todo los trabajos de la OCDE, Jacques Malherbe, "Harmful Tax Competition and the Future of Financial Centres in the European Union", Intertax, vol. 30, Issue 6-7, 2002; "Harmful Tax Competition and the European Code of Conduct", Tax Notes International, n.º21, 2000; Piero Bonarelli, "L'approccio dell'OCDE nella lotta ai paradisi fiscali — Nuove strategie contro la 'concorrenza dannosa'", Il Fisco, 21/2002; Terry Dwyer, "'Harmful tax competition and the future of offshore financial centres, such Vanuatu", Pacific Economic Bulletin, May 2001, Marshall J. Langer, "Harmful Tax Competition: Who are the Real Tax Havens?", Tax Notes International, 18 December 2000; Tulio Rosembuj, "Harmful Tax Competition", Intertax, Vol. 27, Issue 10, 1999; Eric Osterweil, "The OECD and the EU: two approches to harmful tax competition", The EC Tax Journal, Vol. 3, Issue 2, 1999; Alex Easson, "The EU and OECD Responses Compared", The EC Tax Journal, Vol. 1, 1998; Carlo Pinto, "EU and OECD to fight Harmful Tax Competition: Has the Right Path Been Undertaken?", International Tax Review nº 386, 1998; Zagaris, "OCDE Report on Harmful Tax Competition: Strategic Implications for Caribbean Offshore Jurisdictions", Tax Notes International, nº 17, 1998; Jeffrey Owens, "Curbing Harmful Tax Competition. Recommendations by the Committee on Fiscal Affaires", Intertax, 1998/8-9.

- 10. En su Comunicado sobre las prioridades de la política tributaria para los próximos años (Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social, A política fiscal da União Europeia prioridades para os próximos anos, COM (2001) 260 final, de 23 de Maio de 2001), el Comisionado hace notar que "(...) El objetivo general de las grandes economías mundiales, incluyendo las de los Estados Miembros de la UE, consiste en conseguir establecer un contexto tributaria que promueva una concurrencia libre y equitativa, que sea propicia a una actividad empresarial transfronteras y que simultáneamente previene una erosión de las bases fiscales nacionales. En esta perspectiva, la lucha contra la competencia tributaria nociva, desarrollada en los últimos años en el ámbito de la OCDE y de la UE a través del "paquete fiscal", ocupó una posición central en la búsqueda de este objetivo".
- 11. Publicado en el JOC 2/2 de 06.01.1998, en el Adjunto I a las Conclusiones del Consejo Ecofin de 1 de diciembre de 1997, en materia de política tributaria.
- 12. Es decir, conforme con lo descrito, el Código de Conducta no se aplica a medidas de carácter general, en que la tasa del impuesto en sede del impuesto sobre las sociedades de un país, como el caso de Estonia, sea de 0%, o de Irlanda, en que el impuesto es de 12,5%.
- 13. Responde al nombre de la presidenta del Grupo desde su misma constitución, la británica Dawn Primarolo.
- 14. El informe final del Grupo, más conocido como "Informe Primarolo", fue entregado al Consejo Ecofin el 29 de noviembre de 1999 Relatório final do Grupo "Código de Conduta" para o Ecofin de 29 de Novembro de 1999 (SN 4901/99, de 23 de Novembro), publicado en Portugal en los Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º185, Lisboa, 2000.
- 15. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, Paris, France, OCDE, 28 de abril de 1998. Se apunta que, esencialmente por razones relacionadas con las prácticas de acceso a las informaciones bancarias, Suiza y Luxemburgo se abstuvieron de aprobarlo.
- 16. Nótese que la línea de demarcación entre ambos no está muy clara, como puede apreciarse de la lectura de los respectivos criterios de identificación.

17. Las listas de los paraísos tributarios provienen de los Informes de progreso de los trabajos del Foro de la OCDE para las Prácticas de la Competencia Tributaria Nociva, disponible en el Web site de la OCDE "Towards Global Tax Co-Operation – Report to the 2000 Ministerial Council meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs – Progress in identifying and eliminating harmful tax practices", OECD, 2000, y "The OECD's project on harmful tax practices: the 2004 progress report".

- 18. "Towards Global Tax Co-Operation Report to the 2000 Ministerial Council meeting and Recommendations by the Committee on Fiscal Affairs...", cit.
- 19. Sobre la distinción entre la evasión y elusión véase Luís Menezes Leitão, en, "Evasão e Fraude Fiscal Internacional", XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, op. cit., y Sampaio Dória, "A evasão legítima: conceito e problemas", Ciência e Técnica Fiscal n.º 143, Novembro 1970, pp. 53 e ss.
- 20. Sobre esta cuestión vea Gustavo Courinha, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário Contributos para a sua compreensão, Almedina, abril 2004, pp. 91 a 110. El autor, en la senda de Alberto Xavier (Manual de Direito Fiscal, Volume I, Manuais da Faculdade de Direito de Lisboa, Almedina, Lisboa, 1981, pp. 279-281), distingue todavía las normas sectoriales anti-abuso, o condiciones sectoriales anti-elusivas, con un carácter menos amplio que las condiciones generales anti-abuso, pero menos estático que las normas especiales, formando un tercer género autónomo, dando como ejemplo lo previsto en los artículos 67.º, n.º10 e 78.º, n.º 11 del Código del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades (pp. 104 a 106).
- 21. Vea, a propósito, Luís Menezes Leitão "Medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional", Estudos de Direito Fiscal, Almedina, 2001, y "Aplicação de medidas anti abuso na luta contra a evasão fiscal", Fisco n. °s 107/108, Março de 2003.
- 22. Véase el caso de la norma que consta en el n.º10 del artículo 67.º del Código del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades que transpone la Directiva fusiones y cisiones (Directiva nº90/434/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen tributario común aplicable a las fusiones, escisiones, entradas de activos e intercambio de acciones entre sociedades de EM diferentes, JO L 225, de 20.8.90), que hace posible a los Estados miembros nieguen la concesión o quiten los beneficios a las fusiones, escisiones y transferencia de activos que tiene como principal objetivo el fraude o la evasión tributaria o no se deban a razones económicas válidas.
- 23. Este diploma aprueba el Régimen Especial de Tributación de los Ingresos de Documentos Negociables Representativos de la Deuda, revocando el régimen anterior que consistía en la Ley nº 88/94, del 2 de abril.
- 24. Este diploma establece el régimen tributario de las operaciones de titularización de créditos efectuadas en las condiciones de la Ley n.º 453/99, de 5 de noviembre.
- 25. Sobre esta materia véase Luís Menezes Leitão, "Aplicação de medidas anti abuso na luta contra a evasão fiscal", op cit, y Patrícia Noiret Cunha, "Measures against 'unfair competition' in the domestic tax system National Report Portugal", Tax Competition in Europe, European Association of Tax Law Professors, International Bureau of Fiscal Documentation, Edited by Wolfgang Schön, pp. 409 a 425.
- 26. En la sucesión de la autorización del legislativo verificada al Gobierno por el artículo 28.º de la Ley 75/93, de 20 de diciembre. Conforme lo nota Luís Menezes Leitão, "Medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional", op.cit, p.162, el DL n.º 37/95 no creó medidas para restringir el treaty shopping, debido a que se entendió que sería incorrecto que este tipo de medidas fueran establecidas a nivel interno. En la legislación portuguesa no están contempladas medidas de este tipo, sino solamente en acuerdos para evitar la doble tributación celebrados por Portugal.
- 27. Como aclara Luís Menezes Leitão, en Evasão e Fraude Fiscal Internacional", XXX Aniversário do Centro de Estudos Fiscais, op. cit., pp. 313, "Éstas consisten en sociedades cuyo único fin es el de, por razones tributarias, recibir los ingresos que se recibirían directamente por los contribuyentes, poniéndolos así al resguardo de la tributación que sufrirían en el país de su residencia".
- 28. Así como afirma OCDE en el Informe "Les paradis fiscaux: mesures prises pour eviter leur utilisation abusive par les contribuables", em OCDE, L'evasion et la fraude fiscales internationales, Paris, 1987, p. 35 e 60 y ss, estas disposiciones existen desde los años 30 en los Estados Unidos, después de haber sido implantado en varios países con resultados, en general, muy eficaces.
- 29. Como destaca Menezes Leitão, "Medidas destinadas a reprimir a evasão fiscal internacional", op. cit, p. 167, "La necesidad de la institución de este régimen entre nosotros era demasiado evidente. Efectivamente, no se justificaba que la Administración Fiscal respecto a operaciones que estadísticamente se sabe que son normalmente simuladas y destinadas para propiciar una evasión tributaria, se viera obligada a demostrar en cada caso la falsedad de la operación para proceder al recaudo del impuesto".
- 30. Se excluyen de lo dispuesto en este régimen a las sociedades residentes fuera del territorio portugués cuando se verifican acumulativamente las siguientes condiciones:
  - a) Las ganancias respectivas provenían, en por lo menos 75%, del ejercicio de una actividad agrícola o industrial en el territorio dónde se localicen o de los ejercicios de una actividad comercial que no tenga como residentes interventores en el territorio portugués o, teniéndolos, esté dirigida predominantemente al mercado del territorio en que se localiza;
  - b) La actividad principal de la sociedad no residente no consiste en el logro de las siguientes operaciones:
  - 1) Operaciones propias de la actividad bancaria, aun cuando no ejercida por las instituciones de crédito;
  - 2) Operaciones relativas a la actividad de compañías de seguros, cuando los ingresos respectivos resulten predominantemente de seguros relativos a bienes localizados fuera del territorio de residencia de la sociedad o de seguros con respecto a las personas que no viven en ese territorio;
  - 3) Operaciones relativas a partes de capital u otros documentos negociables, a derechos de la propiedad intelectual o industrial, a la prestación de informaciones con respecto a una experiencia adquirida en el sector industrial, comercial o científico o a la prestación de soporte técnico;
  - 4) El arriendo de bienes, excepto de bienes inmuebles localizados en el territorio de residencia.
- 31. Este artículo llegó a ser regulado a través de la Portaria n.º 1446-C/2001, de 28 de agosto.
- 32. En el sentido definido en el artículo 58.º, nº 4 del CIRC, relativo a las reglas de los precios de transferencia.
- 33. Conforme explica Luís Menezes Leitão, "Aplicação de medidas anti-abuso na luta contra a evasão fiscal", op. cit, p. 42, "en esos casos la sociedad residente se presenta en una doble faceta de socio y acreedor y, como el régimen tributario aplicable al pago de intereses es más favorable que la distribución de ganancias, hay una tendencia en sustituir el refuerzo de los capitales propios de las sociedades residentes por su financiamiento a través de préstamos, lo que permite la erosión de la base gravable."

N°. 17 - Noviembre 2011 Serie Temática Tributaria

34. Directiva nº 90/435/CEE, del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen tributario común aplicable a las distribuciones de ganancias por sociedades afiliadas a las respectivas sociedades madres de EM diferentes (JO L 225, de 20.08.1990), que fue modificada por la Directiva nº 2003/123/CE, del Consejo, de 22 de diciembre de 2003 (JO L 7, de 13.01.2004).

- 35. A través del artículo 29°, n° 1 de la Ley n° 55-B/2004, de 30 de diciembre, que aprobó el Presupuesto del Estado para 2005.
- 36. In p.139.
- 37. La consagración de una cláusula anti-abuso se operó a través de la introducción del artículo 32.º A al entonces CPT, por la Ley n.º 87-B/98, de 31 de diciembre (artículo 51.º, n.7), habiendo pasado, por fuerza de Ley n.º 100/99, de 26 de julio, a constituir el artículo 38.º, n.2, de la LGT. La "importación" de la cláusula general anti-abuso para la Ley General Tributaria fue una cuestión meramente formal, habiéndose reproducido ipsis verbis el respectivo contenido.
- En este sentido véase Alberto Xavier, Manual de Direito Fiscal, op. cit., pp. 272 y 273 y Direito Tributário Internacional, Almedina, 1993. En esta última obra, antes de la introducción de la cláusula general anti-abuso en el ordenamiento jurídico fiscal portugués, escribía, en la p.332, después un análisis comparativo de diversos países donde existían cláusulas de este tipo, que "Entre nosotros no existe cláusula general del tipo de las antes referidas, relativas a prácticas lesivas internas o internacionales – esto en virtud del principio de la tipicidad de la tributación, a la que, siendo reflejo de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza, repugna la elasticidad e indeterminación de cláusulas de tal amplitud". Conforme destaca Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Coimbra Editora 2002, 2ª edição, p. 121, "Puede afirmarse que la existencia de esta norma entre nosotros tiene como condición necesaria un funcionamiento más eficiente de la Administración Tributaria en especial en cuanto a la respuesta dada a las reclamaciones del contribuyente, una mayor capacidad técnica de fundamentar decisiones y un sistema judicial que, además de una respuesta dada, muestre un dominio más completo de la problemática del Derecho Fiscal". Sobre la cláusula general anti-abuso véase Carvalho Fernandes, "Alcance do regime do art.º 32.º A do Código de Processo Tributário e a simulação fiscal", Direito e Justiça, vol. XII (1999), t.2, p.148, Saldanha Sanches, "Abuso de direito em matéria fiscal: natureza, alcance e limites", CTF n.º 398, Abr/Jun 2000, Leite de Campos, "Evasão fiscal, fraude fiscal e prevenção fiscal", AAVV, Problemas fundamentais do Direito Tributário, Lisboa, 1999, pp. 189 e ss, António Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, Editora Rei dos Livros, pp. 183 a 190, Gonçalo Avelãs Nunes "A Cláusula Geral Anti-Abuso de Direito em sede fiscal – art.º 38.º, n.º2, da Lei Geral Tributária- à luz dos princípios constitucionais do direito fiscal", Fiscalidade n.º 3, Julho 2000, Sofia Gouveia Pereira, "A fronteira entre a poupança fiscal lícita e ilícita: antes e depois da introdução da cláusula geral antiabuso", Direito e Justiça, vol. XIV, t.2 (2000), pp. 215 e ss e Gustavo Courinha, A Cláusula Geral Anti-Abuso no Direito Tributário Contributos para a sua compreensão, op. cit.
- 39. El artículo 39.º de la Ley General Tributaria, a su vez, trata de la simulación, determinando que, en caso de simulación de negocio jurídico, la tributación recae sobre el negocio jurídico real y no sobre el negocio jurídico simulado.
- 40. Citando Lima Guerreiro, op. cit., p. 188. Así como hace cuestión de destacar Gustavo Courinha in op. cit. p.15, la cláusula general antiabuso es la única respuesta dinámica existente en el sistema tributario portugués para combatir la elusión tributaria.
- 41. Así como destaca Lima Guerreiro, in op. cit, p. 183, esta disposición presenta paralelismo con el parágrafo 41.º, número 1, de la "Abgabeordnung", que establece la irrelevancia de la ineficacia de un negocio jurídico para efectos de tributación si y cuando las partes permitan que perdure su resultado económico.
- 42. En los términos de este artículo, la Administración Tributaria tiene el poder de acceder a todas las informaciones o documentos bancarios sin depender de la aprobación del titular de los elementos protegidos:
  - a) Cuando existan señas de la práctica de crimen en materia tributaria;
  - b) Cuando existan hechos concretamente identificados indicadores de falta de veracidad de lo declarado.
  - Podrá todavía acceder directamente a los documentos bancarios cuando se trate de documentos de soporte de registros contables de los sujetos pasivos del IRS e IRC que se encuentren sujetos a contabilidad organizada.
  - La Administración Tributaria tiene, además, el poder de acceder a todos los documentos bancarios, excepto a las informaciones prestadas para justificar el recurso al crédito, en las situaciones de recusa de exhibición de aquellos documentos o de autorización para su consulta: a) Cuando se verifique la imposibilidad de comprobación y calificación directa y exacta de la materia tributable, y, en general, cuando estén verificados los presupuestos para el recurso a una evaluación indirecta;
  - b) Cuando se verifique la situación prevista en la línea f) del artículo 87.º o los rendimientos declarados en sede del IRS se alejen significativamente, para menos, sin razón justificada, de los patrones de rendimiento que razonablemente puedan permitir las manifestaciones de riqueza evidenciadas por el sujeto pasivo, en los términos del artículo 89.º A;
  - c) Cuando sea necesario, para fines fiscales, comprobar la aplicación de subsidios públicos de cualquier naturaleza.
- 43. Sobre el régimen de la Zona Libre de Madeira o Centro Internacional de Negocios de Madeira y su situación frente a los trabajos sobre competencia tributaria nociva en la UE y en la OCDE, véase, Ricardo Borges, Fernando Brás e Patrick Dewerbe, "The Madeira Free Zone and its standpoint within the European Union", Fiscalidade n.º16, Lisboa, Outubro de 2003 y, de la autora, "O novo regime fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira", Semanário Económico de 5 de Junho de 2003, "O novo regime fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira Enquadramento e características fundamentais", Fisco nº 107/108, Lisboa, Março de 2003, Ano XIV, y "Características fundamentais do novo regime fiscal do Centro Internacional de Negócios da Madeira", Revista TOC n.º42, Lisboa, Setembro de 2003.
- 44. Por este hecho, la Madeira nunca constó de ninguna lista oficial de paraísos tributarios, sea en la UE, sea en la OCDE, sea en otras instancias internacionales, como en el GAFI.
- 45. Como se sabe, en los términos del actual artículo 87.º del Tratado (ex. artículo 92º), hay una prohibición genérica de los principios relativos a la concesión de los llamados auxilios del Estado. Como excepciones puntuales a la referida prohibición general de las ayudas del Estado, el artículo 87º, en sus n.ºs 2 e 3, viene, respectivamente, enunciar las situaciones en que tales auxilios "son compatibles con el mercado común" y en que "pueden ser compatibles con el mercado común". Entre las modalidades de este último tipo de auxilios, figura, para los efectos que nos ocupan, en la línea a) del n.º 3 de la referida disposición legal, el caso de los "auxilios destinados a promover el desarrollo económico de regiones en que el nivel de vida sea anormalmente bajo o en que exista grave situación de subempleo". Este tipo de auxilios podrá ser considerado compatible con el mercado común, debiendo, para el efecto, ser notificado por el Estado miembro a la Comisión para que esta lo autorice.

Sobre esta materia véase António Carlos dos Santos, Auxílios de Estado e Fiscalidade, Almedina, Novembro de 2003, Patrícia Silveira da Cunha, Auxílios de Estado Fiscais e Princípio da Não Discriminação Fiscal, Estudos Jurídicos e Económicos em homenagem ao Professor João Lumbrales, Coimbra Editora, 2000, Margarida Mesquita, O Regime Comunitário dos Auxílios de Estado e as suas Implicações em sede de Benefícios Fiscais, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 158, Lisboa 1989.

- 46. Que vino a influir la "Comunicación de la Comisión sobre la aplicación de las reglas relativas a los auxilios estatales a las medidas que con respecto a la tributación directa de las empresas", publicada en 10 de diciembre de 1998, así como la "Alteración de las Orientaciones a los auxilios estatales con finalidad regional, tomando en cuenta el n.º 2 del artículo 299º del Tratado CE relativo a las regiones ultra periféricas de la Unión", publicada el 9 de septiembre de 2000.
- 47. En lo que se reporta al Código de Conducta, Portugal nunca concordó con la "calificación" de perjudicial atribuida a las actividades financieras del régimen del CINM en el Informe Primarolo, teniendo, en especial, destacando que no había sido suficientemente analizada en la perspectiva de la respectiva proporcionalidad frente a los objetivos económicos pretendidos, o sea, en el contexto del punto G del Código.

De hecho, según lo dispuesto en el punto G, mismo que, eventualmente, una determinada medida aplicable a una región específica sea considerada potencialmente perjudicial de acuerdo con lo dispuesto en el punto B del Código, su carácter perjudicial podrá verse alejado frente a un imperativo de valor superior – el desarrollo económico de esa región.

Para eso, importa que se compruebe que las medidas fiscales son proporcionales y orientadas a los objetivos pretendidos, mostrándose la Comisión particularmente sensible a la presentación de datos económicos de naturaleza cuantitativa, tipo el nivel del empleo creado en la región.

En este ámbito, Portugal hizo entrega de dos informes, uno de ellos bastante extenso con datos económicos de naturaleza cuantitativa colectados por el Gobierno de la Región Autónoma de la Madeira, en términos de los cuales se prueba la proporcionalidad del régimen. Hasta ahora, estos informes nunca fueron debidamente analizados. De hecho, contrariamente al procedimiento previsto en el punto G del Código de Conducta, no fue analizada por el Grupo la cuestión relativa a la proporcionalidad de la medida frente a los objetivos económicos pretendidos, una vez que el segundo informe entregado no fue objeto de discusión en el Grupo. De hecho, contrariamente al procedimiento que fue adoptado sobre todos los demás informes entregados por los otros Estados miembros, la Presidente concluyó, después de la distribución del informe a los Estados miembros, que su silencio se traduce en la anuencia en cuanto a la evaluación de la medida como perjudicial. Este hecho dio origen a que en el Informe Primarolo fuera inscrita la siguiente nota de pie de página (nº 8, a p. 12): "La Delegación portuguesa pidió que el número 32 ( sobre la evaluación positiva dada por el Grupo a la medida) fuera alterado agregando la frase "basándose exclusivamente en la evaluación por los criterios del punto B del Código", de manera que quedara claro que la medida B6 no fue evaluada en los términos del punto G del Código. De hecho, ningún Estado miembro emitió opinión sobre el concepto de proporcionalidad relativa a la medida B6 en los términos del punto G del Código, ni sobre la evaluación de la medida B6 frente a la condición ultra periférica de la Madeira, ni sobre el contenido del informe presentado por Portugal sobre esta materia, no siendo por eso posible partir del principio de que este silencio general sobre el asunto pueda significar; en cualquier circunstancia, que la medida B6 fue debidamente evaluada en el ámbito del punto G del Código".

- 48. En el caso de la OCDE, importa destacar que en el Informe de progresos de trabajos del Foro de junio de 2000 ("Towards global tax co-operation, Report to the 2000 Ministerial Council meeting and recommendations by the Committee on Fiscal Affaires..." cit.), fueron indicados provisoriamente como potencialmente preferenciales determinados aspectos del régimen. Además, en el Informe de progresos de los trabajos del Foro de 2004, "The OECD's project on harmful tax practices: the 2004 progress report", cit., refiere expresamente que los regímenes preferenciales del CINM fueron abolidos y pueden seguir produciendo efectos hasta el 31 de diciembre de 2011 respecto a los antiguos beneficiarios.
- 49. En conformidad con la autorización de la Comisión en sede de auxilios del Estado, tales medidas pueden producir efectos hasta el 31 de diciembre de 2011, suscitando la cuestión de saber hasta qué punto se podría respetar esta fecha en el ámbito de los trabajos sobre la competencia tributaria nociva. A este propósito, Portugal defendió desde siempre que el régimen del CINM se trata de un régimen específico de auxilios del Estado a una pequeña isla ultra periférica, que desde el principio fue concebido como un programa con producción de efectos hasta el 31 de diciembre de 2011, estando en causa derechos adquiridos. En este contexto, atendiendo al principio de la cohesión económica y social y concretamente a lo dispuesto en el nº 2 del art. 299º del Tratado y estando en causa derechos adquiridos, siempre defendimos que la referida fecha de producción de efectos debería ser respetada, lo que vino a pasar.



#### Introducción.

- Iniciativas conjuntas de la OCDE y la Unión Europea para evitar que los contribuyentes localicen sus ganancias en los paraísos tributarios.
- II. Medidas vigentes en el sistema jurídico italiano para luchar contra las prácticas tributarias nocivas.

Conclusión.

### INTRODUCCIÓN

Antes de dar inicio a mi presentación, deseo agradecer a la Secretaría Ejecutiva del CIAT y al Comité Organizador de esta 40<sup>a</sup> Asamblea General que hoy finaliza sus trabajos, por la oportunidad que le ofrecen a un representante de la Administración Tributaria italiana de exponer en esta sede el tema que hoy se nos ha asignado.

Dado que soy el último expositor de la jornada, me permito proponer una especie de común denominador de los temas que se han discutido, que reside - en mi opinión en reafirmar que el camino a recorrer para tratar de combatir las prácticas tributarias nocivas es, sin duda, el de la cooperación internacional, a través de la cual realizar un intercambio de información cada vez más intenso que, lejos de constituir un fin en sí mismo, representa una herramienta fundamental, capaz de otorgar un alcance estratégico a las políticas tributarias individualmente consideradas. La función de las políticas tributarias sigue siendo, en efecto, la de asegurar la efectiva y correcta recaudación de los ingresos públicos - correspondientes al Estado o a otro ente público territorial - legalmente establecidos. En este sentido, la necesidad de seguir en el camino de la intensificación del intercambio de información entre las administraciones, no constituye sólo una exigencia propia de los países miembros de la Unión Europea, y de la misma Organización para la Cooperación Económica y el Desarrollo, sino que representa además, con justa razón, una de las finalidades principales del Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, como el foro adecuado para intercambiar experiencias entre países miembros y asociados, y de asistencia para mejorar cada una de las administraciones, respetando las respectivas exigencias manifestadas.

Después de los agradecimientos que consideraba mi deber dirigir al CIAT y a su Secretaría, a cargo de la organización del encuentro, pasemos ahora al tema de mi presentación.

En la primera parte de dicha presentación, considero necesario hacer referencia, aunque sea de manera sintética, a las iniciativas de carácter conjunto realizadas en el ámbito de la OCDE y de la Unión Europea para evitar que los contribuyentes localicen sus ganancias en los denominados paraísos tributarios y, a la vez, alentar a dichas jurisdicciones a eliminar los privilegios tributarios para los no residentes. La segunda parte, en cambio, estará dedicada al análisis de la normativa italiana, es decir, a la exposición de las medidas vigentes en el sistema jurídico italiano para luchar contra lo que se denomina prácticas tributarias nocivas.

Como premisa, quisiera hacer previamente referencia al concepto de "paraíso tributario", del cual muy a menudo se ha abusado.

Desde el punto de vista tributario, se consideran paraísos tributarios aquellos países

N°. 17 - Noviembre 2011

en los cuales el nivel de imposición es, por lo menos, un 30% inferior al nivel promedio que se aplica, por ejemplo, en Italia, teniendo en cuenta que el promedio europeo está alrededor del 46,2% (con un mínimo del 34% en Grecia y un máximo del 55% en Suecia).

La OCDE, defensora de la armonización tributaria a nivel internacional, contralora y garante del crecimiento económico equitativo a nivel internacional, en su actividad de control y desarrollo de políticas sociales, comenzó a estigmatizar, hacia fines de los años 80, a los países considerados paraísos tributarios, en principio con lo que dio en llamarse "Prueba de Reputación", basado en criterios meramente subjetivos precisamente de reputación, con el cual trató de aislar claramente a los países que disponen de un tratamiento tributario con demasiadas facilidades. En ese primer documento, la denominación concreta de paraíso tributario correspondía a la fama que el país tenía, a nivel internacional, como paraíso tributario.

Como se verá más adelante, en base a los principios de la OCDE, la "competencia tributaria nociva" se concreta principalmente a través de los "paraísos tributarios", definidas como aquellas jurisdicciones en las cuales:

- hay una imposición nula o puramente nominal, pero no efectiva;
- no existe intercambio efectivo de información con otros países;
- no hay transparencia en las disposiciones legislativas y administrativas;
- no existe el requisito, para el otorgamiento de los beneficios tributarios, de que la actividad que se desarrolla en el país tenga carácter sustancial.

Respecto del fenómeno de los paraísos tributarios, uno de los principios que se fue afirmando cada vez más es el referido a la exigencia de la convergencia entre acciones a nivel internacional, bilateral y nacional. El conjunto de estas acciones se considera hoy indispensable en la promoción de áreas de transparencia y de intercambio efectivo de información. De hecho, la adopción de principios internacionales y/o de obligaciones derivadas de acuerdos multilaterales y bilaterales, constituye por cierto un aspecto estratégico de este proceso, pero es al mismo tiempo evidente que no se puede prescindir totalmente de la adopción, en el ámbito nacional, de algunas herramientas capaces de brindar mayor seguridad respecto de la lucha contra las denominadas prácticas tributarias nocivas.

De todas maneras, hay que hacer constar el accionar y los esfuerzos de muchas jurisdicciones para receptar los diferentes estímulos internacionales tendientes a su apertura. Este proceso, si bien todavía no se ha completado, requirió y requiere aún una fuerte determinación, un compromiso constante y considerables esfuerzos para modificar algunas de las normas internas y de las prácticas existentes a fin de adoptar comportamientos adecuados para garantizar la transparencia y el intercambio efectivo de información y detener los fenómenos de elusión y/o evasión. Del mismo modo, en

este marco, las acciones individuales a nivel de legislación nacional contra la elusión también desarrollan una función de estímulo para todas las otras jurisdicciones que todavía no han incorporado totalmente los principios de transparencia y el intercambio de información.

Pero vayamos ahora a las iniciativas más importantes encaradas en el ámbito de la OCDE y de la Unión Europea.

#### PRIMERA PARTE

Como ya hemos dicho, las diferentes iniciativas aplicadas desde fines de los años 80, tanto en el ámbito de la OCDE como de la Unión Europea, han sido desarrolladas en el marco de acciones específicas, dirigidas a obstaculizar las prácticas tributarias nocivas existentes en algunas legislaciones que, en razón de las normas tributarias vigentes, favorecían y siguen favoreciendo, si bien cada vez menos, el ocultamiento de capital y de ganancias por parte de los inversores extranjeros.

En lo que se refiere específicamente al frente de la OCDE, es posible distinguir dos fases de este proceso orientadas a la eliminación de las denominadas prácticas tributarias nocivas. Una primera fase de acciones de la OCDE desarrollada desde los años 90 y durante toda la década, sobre todo tendiendo a la identificación de los paraísos tributarios: el Informe OCDE de 1998 sobre las prácticas tributarias nocivas se concentró precisamente en la imposición por área geográfica de los denominados capitales financieros móviles y en los demás servicios a los activos. En especial, tal como se ha dicho, los documentos de la OCDE hacían referencia a por lo menos cuatro criterios característicos de los denominados paraísos tributarios:

- 1. una imposición nula o simplemente nominal, pero no efectiva;
- 2. una ausencia de intercambio efectivo de información con otros países;
- 3. una ausencia de transparencia en las disposiciones legislativas y administrativas;
- 4. la inexistencia del requisito, para otorgar los beneficios tributarios, de que la actividad desarrollada en el país tenga carácter sustancial.

El primer criterio, **imposición nula o de impuesto nominal sobre la renta**, fue considerado inicialmente como la primera y absoluta condición, de por sí suficiente, para que una jurisdicción fuera identificada como paraíso tributario.

El segundo factor, es decir, la **ausencia de intercambio de información**, caracteriza, en cambio, la falta de disposición de la jurisdicción para intercambiar información en materia tributaria con las administraciones tributarias de otros países comprometidos en la lucha contra la evasión y la elusión tributaria. Dicho criterio se refleja, por ejemplo, en la prohibición al acceso y al intercambio de información de carácter bancario y/o financiero, vigente dentro de dicha jurisdicción.

La ausencia de transparencia, el tercer criterio mencionado, hace referencia sobre todo a la circunstancia de una efectiva incapacidad de la jurisdicción de que se trate para ofrecer información detallada sobre las propias disposiciones tributarias y al régimen especial preferencial adoptado por esta jurisdicción respecto de algunos contribuyentes.

Finalmente, la ausencia del requisito sobre la existencia de una actividad sustancial en la jurisdicción, fue definida como el conjunto de privilegios tributarios otorgados a empresas extranjeras que no tienen una presencia significativa en la jurisdicción o que no contribuyen de manera significativa al desarrollo de la economía local - el denominado "ring fencing".

El Informe OCDE de 1998, que instituyó el Foro sobre prácticas tributarias nocivas, identificó los paraísos tributarios en base a estos principios y redactó una lista de más de 40 jurisdicciones, que de una u otra manera "satisfacían" dichos criterios, a punto tal que era necesaria una intervención coordinada en términos de medidas defensivas a aplicar. Como es sabido, la primera versión de la lista de la OCDE de los paraísos tributarios se redujo luego a 35 jurisdicciones, con motivo del compromiso asumido por algunas de aquéllas jurisdicciones de eliminar dichas prácticas tributarias nocivas y adoptar las medidas recomendadas por el mencionado Informe OCDE de 1998.

Hice referencia a esta evolución histórica porque quisiera llamar la atención sobre el hecho de que no fue posible alcanzar de manera inmediata un acuerdo generalizado sobre la caracterización de una práctica tributaria como "nociva". De hecho, luego de muchas discusiones, se eliminó el principio referido a la ausencia de impuestos directos o al nivel de imposición a aplicar, respetando el derecho de cada ordenamiento de establecer su propio nivel de imposición interna. De todo ello, resultó una aceptación general del principio en base al cual la característica referida podía servir para calificar un régimen como paraíso tributario, en la medida en que dicho factor estuviera acompañado de por lo menos uno de los otros factores:

- ausencia de intercambio de información;
- ausencia de transparencia;
- ausencia del requisito referido a las actividades sustanciales realizadas en la jurisdicción.

El siguiente paso fue la decisión en el ámbito de la OCDE de no aplicar el requisito referido a las actividades sustanciales, precisamente por la dificultad de determinar con precisión lo que podía entenderse por "sustancial".

Todas estas modificaciones confirman la dificultad, todavía presente, para caracterizar claramente un régimen como "paraíso tributario", por lo que, inclusive en la misma OCDE, actualmente se hace referencia básicamente a dos condiciones para calificar

a una jurisdicción como paraíso tributario. Estas dos condiciones son:

- ausencia de intercambio de información;
- ausencia de transparencia.

El intercambio de información se basa hoy en el principio que reconoce a las autoridades competentes en materia tributaria - en base a acuerdos y convenios específicos entre países- el derecho a solicitar información para fines específicos y determinados. En este contexto, recuerdo que precisamente en lo que se refiere al intercambio de información, el nuevo texto del artículo 26 del Modelo de Convenio de la OCDE sobre *Impuestos sobre la Renta y el Capital*, incluye en el intercambio de información a la información bancaria.

El requisito de transparencia, en cambio, se refiere al compromiso de las jurisdicciones a eliminar de sus ordenamientos internos todos los elementos que se alejen de los estándares contables internacionales y de las convenciones generalmente aceptadas en materia tributaria como, por ejemplo, el "secreto" sobre el *tax ruling* (dictámenes u opiniones relativas a asuntos tributarios planteados a la administración tributaria).

La segunda etapa de acciones de la OCDE se puso en marcha en el año 2000, una vez superado el *impasse* que fue la consecuencia del inicio de los debates y la exigencia de buscar consensos con respecto a la noción de "paraísos tributarios" y, sobre todo, de las prácticas tributarias nocivas. Dicha acción se llevó a cabo precisamente con referencia a la identificación de mecanismos adecuados de intervención y de "reacción" ante las prácticas tributarias nocivas. El Informe OCDE del 2000 recomienda, en especial, acciones en tres direcciones: legislación nacional, acuerdos bilaterales y multilaterales en materia tributaria y acciones de cooperación internacional. Entre ellas voy a referirme aquí a las medidas defensivas que, por lo general, son adoptadas por los países ante los "paraísos tributarios no cooperadores". Dichas medidas incluyen, por lo general, uno o más de los siguientes instrumentos:

- eliminación de las deducciones, exenciones o créditos referidos a los pagos realizados por residentes en países que aplican prácticas tributarias nocivas;
- reglamentos sobre capitalización exigua;
- reglamentos sobre sociedades extranjeras controladas;
- restricciones referidas a la participación en exoneraciones o a crédito tributario por pago en el extranjero;
- reglamentos sobre precios de transferencia, y
- reportes de información referidos a las transacciones que involucran paraísos tributarios no cooperadores o que se benefician de sus prácticas tributarias nocivas.

Como puede verse, la finalidad de estas medidas defensivas a las que hice referencia es básicamente la de aumentar el costo de la localización de las ganancias en los regímenes tributarios favorables o, para decirlo con otras palabras, combatir la localización "ficticia" de las ganancias, más que penalizar las ganancias que provienen de estas jurisdicciones. Pero voy a retomar este aspecto en la segunda parte de mi presentación, cuando me refiera a la legislación italiana en materia de *empresas extranjeras controladas*.

Volvamos ahora a las acciones más recientes de la OCDE. En efecto, quisiera hacer referencia, por un lado, al desarrollo del modelo de acuerdo de la OCDE para el intercambio de información, del cual somos hoy testigos y actores y al cual se recurre cada vez con más frecuencia en los acuerdos bilaterales y multilaterales y, por otro, al surgimiento de un consenso cada vez más generalizado respecto del concepto de campo de juego a nivel global - "global level playing field" - y de la necesidad, a su vez, de una presencia simultánea de acciones unilaterales, bilaterales y multilaterales.

En lo que respecta a la nueva lista publicada por la OCDE en el año 2004 referida a los "paraísos tributarios no cooperadores", más allá de su contenido es necesario, sobre todo, constatar que, desde la primera lista, se pasó a una mucho más reducida gracias al compromiso asumido por al menos 31 jurisdicciones para asegurar el pleno respeto de los principios de transparencia y de intercambio de información. Por otra parte, en el Foro Global de Melbourne, realizado recientemente (noviembre 2005), ha quedado claro que si un país decide utilizar una lista de países derivados de la lista de la OCDE, debería hacerlo basándose en hechos relevantes y ciertos. Es decir, que dicho país debe, de todas maneras, tener en cuenta la implementación de los principios de transparencia y el nivel efectivo de intercambio de información que se aplica en la jurisdicción. Pero sobre este punto volveré más adelante. Como cierre de esta primera parte, deseo hacer una breve referencia a las iniciativas encaradas por la Unión Europea en materia de lucha contra las prácticas tributarias nocivas.

En especial, quisiera referirme brevemente al esfuerzo que la Unión Europea ha realizado desde fines de los '90 para preparar el denominado Código de Ética. Como es sabido, dado que el Tratado de la Unión no prevé disposiciones específicas sobre la uniformidad de los impuestos directos, la coordinación tributaria es un resultado particularmente difícil en este tema. La imposición tributaria directa debe respetar, naturalmente, las cuatro libertades previstas por el Tratado (libre circulación de mercaderías, personas, servicios y capitales), como así también el derecho de establecimiento de personas y de empresas.

Respecto de las técnicas más comunes para desalentar el uso de arbitrajes tributarios, se puede hacer referencia a las reglas contra la capitalización exigua (thin capitalization), que prevén la indeducibilidad de los intereses pasivos. En especial, dicha normativa contra la capitalización exigua trata de evitar la transferencia de imponible fiscal de países con alta presión tributaria hacia otros que tienen una presión

más baja. En efecto, los gastos afrontados por los intereses pasivos de préstamos financieros en general se utilizan para reducir la base imponible sobre la cual pagar los impuestos. Maniobras tributarias similares se realizan para trasladar ganancias de países con alta imposición hacia países con imposición más baja y, por consiguiente, localizar ganancias en estos últimos. Las principales desventajas de estas maniobras tributarias elusivas, consisten en la pérdida de ingresos tributarios para los gobiernos nacionales que tratan de contrarrestarla con una potestad impositiva directa. La imposición tributaria indirecta, en cambio, requiere un alto nivel de armonización, dado que se refiere a la libre circulación de las mercaderías y la libre prestación de servicios. Desde el año 1992, la armonización de la imposición tributaria indirecta ha evolucionado de manera decisiva con la incorporación del nuevo régimen de impuestos internos ("accisa") y del impuesto al valor agregado intracomunitario, basado en la eliminación de las fronteras tributarias y aduaneras, así como de los controles aduaneros en las fronteras entre los Estados miembros.

En este contexto, se inserta el Código de Ética al que se ha hecho referencia, que es precisamente el resultado de la necesidad de una acción común a nivel europeo para luchar contra la competencia tributaria nociva, a fin de contribuir a realizar la plena neutralidad del factor tributario. El Código de Ética es, por lo tanto, uno de los instrumentos que se han introducido para limitar los fenómenos negativos vinculados a la sustracción de ganancias hacia las denominadas "zonas de menor imposición tributaria". No es una herramienta vinculante desde un punto de vista estrictamente jurídico, pero esto no quiere decir que los Estados puedan ignorarla, desde el momento en que constituye un documento al cual someterse en lo que respecta a las previsiones que contiene.

También hay que destacar que el Código se aplica exclusivamente en materia de imposición a las empresas. Es decir, que el Código se aplica a todas aquellas medidas de carácter tributario, adoptadas en el ámbito legislativo o administrativo, que puedan llevar a un nivel de imposición efectiva inferior a los niveles generalmente aplicados en el Estado interesado, pudiéndose determinar dicho nivel de imposición tanto por normas referidas a la base imponible como por alícuotas o por cualquier otro elemento pertinente

El Código prevé un compromiso por parte de los países de no incluir en sus ordenamientos formas impositivas que pudieran ser nocivas y eliminar las que todavía existan, a través de una especie de monitoreo interno de la normativa propia y también de la práctica existente. Esta última referencia se presenta seguramente como algo interesante, ya que impone a los Estados la obligación de considerar también el "cómo" se aplica concretamente una norma, más allá eventualmente de su texto.

Es importantísimo recordar aquí que, al monitoreo interno, se contrapone un monitoreo externo, realizado por los demás países de la Comunidad, en la legislación ya adoptada

o en proceso de ser adoptada por los demás países. Monitoreo éste que se realiza mediante el intercambio de información de manera voluntaria o a requerimiento, en caso de que el Estado requirente considere que las normas que se aplican ofrecen facilidades que pueden ser nocivas.

Un intercambio de información que permite un control recíproco muy riguroso; piénsese que cada uno de los países puede no sólo solicitar aclaraciones con referencia a las normas tributarias que podrían estar alcanzadas por el ámbito de aplicación del código, sino discutir dichas normas que otorgan facilidades evaluando su repercusión en el mercado común. Una de las pocas excepciones admitidas está constituida por las facilidades locales o regionales adoptadas como apoyo de regiones específicas, pero en las cuales sean consideradas compatibles.

Como es sabido, la actividad de control de la producción normativa de cada uno de los países miembros está a cargo de un Grupo, conformado por exponentes de cada uno de los Estados y de la Comisión, que evalúa además el eventual carácter nocivo de las normas tributarias que se someten a su consideración. El Grupo presenta informes periódicos sobre las medidas tributarias sometidas a su análisis, que remite al Consejo Económico-Financiero para su evaluación y posterior publicación de considerarlo de interés.

Asimismo, el Código prevé que, para el caso en que las medidas tributarias sean utilizadas con el fin de apoyar el desarrollo económico de determinadas regiones, se evaluará si son proporcionales respecto del objetivo a alcanzar y si tienden a él. En el ámbito de esta evaluación, se le presta especial atención a las características y a las necesidades de las regiones ultra-periféricas, sin afectar la integridad y la coherencia del ordenamiento jurídico comunitario, incluido el mercado interno y las políticas comunes.

El Código agrega que "los principios tendientes a eliminar las medidas tributarias nocivas deberán adoptarse en un marco geográfico lo más amplio posible. A tal fin, los Estados miembros se comprometen a promover su adopción en terceros países y en los territorios en los cuales no se aplica el Tratado".

El objetivo que se fija el Código es, por lo tanto, algo ambicioso: quiere representar una herramienta política capaz de tener influencia en la legislación interna, pero evitando adoptar medidas comunitarias, intentando así el camino institucional.

Queda claro que el común denominador de la acción de la OCDE y de la Unión Europea es que su objetivo último no es eliminar la competencia tributaria en sí misma, sino exclusivamente la competencia tributaria distorsiva, que mina desde la base cualquier posibilidad de armonización tributaria; es decir, ese tipo de política tributaria que tiende sólo a sustraer base imponible a otros Estados, otorgando facilidades tributarias específicas a los extranjeros, y a crear una verdadera barrera al intercambio de información.

Con lo expuesto he querido decir que las estrategias anti-paraíso de la U.E. y de la OCDE a las que hice referencia en esta primera parte, no son las alícuotas tributarias particularmente reducidas en cuanto tales, que deben por lo tanto considerarse como una forma de competencia totalmente aceptable, sino sólo y exclusivamente "aquellas políticas tributarias que tienden a sustraer de manera fraudulenta materia imponible a los otros Estados"

Pasemos ahora al análisis de la legislación nacional en la materia.

## **SEGUNDA PARTE**

En Italia se encuentran vigentes múltiples acuerdos, firmados por el país en base a los principios expuestos por el artículo 26 del modelo de la OCDE para evitar la doble imposición y para efectuar verificaciones tributarias simultáneas, en base a la directiva CEE 77/799.

Siempre en materia de acciones multilaterales, Italia ha dado amplia ejecución en su ordenamiento a las normas comunitarias para la correcta aplicación de las normas tributarias y la lucha contra el fraude tributario. En efecto, en un intento por promover la colaboración y la cooperación entre los Estados pertenecientes a la Unión Europea a fin de garantizar la correcta aplicación de las normas de naturaleza tributaria y la represión de los ilícitos tributarios, se dictaron a lo largo de los años disposiciones internas específicas, tendientes a reglamentar la materia. Como es sabido, las normas comunitarias que actualmente regulan el intercambio de información y la asistencia recíproca entre las autoridades tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea, derivan de la directiva número 77/799/CEE del 19 de diciembre de 1977, modificada por las directivas 2003/93/CE, 2004/56/CE y 2004/106/CE, que regulan la materia referida al sector de los impuestos directos y del impuesto a las primas de seguros; el reglamento 1798/2003 del 7 de octubre de 2003, con ámbito limitado al impuesto al valor agregado; y el reglamento 2073/2004 del 16 de noviembre de 2004, referido a la cooperación en materia de impuestos internos ("accisas").

En el momento de receptar el nuevo régimen comunitario, se han aportado las modificaciones necesarias a las disposiciones nacionales (Decreto del Presidente de la República Nº 600/1973, Decreto del Presidente de la República Nº 633/1972 y Ley Nº 1216/1961), que regulan la verificación del impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado y el impuesto a los seguros.

Considerando lo expuesto, en base a las disposiciones internas que más adelante comentaré en detalle, existen en Italia las listas negras.

Pasemos ahora a las denominadas empresas extranjeras controladas (CFC por sus siglas en inglés), la legislación de las mismas es, sin dudas, la normativa contra la elusión que probablemente

ha tenido la mejor suerte y representa, de hecho, la forma de normativa anti-paraíso más difundida que existe actualmente. Como es sabido, la característica principal de esta orientación normativa es el hecho que, más allá de las diferentes modalidades de aplicación adoptadas por los distintos países, prevé que las ganancias producidas por una controlada están sometidas a la imposición del Estado de residencia de su sociedad madre, cuando aquella tenga residencia en un país donde esté sometida a un régimen especialmente favorable respecto del vigente en el Estado de residencia de su controlante. Esto independientemente de que la controlada extranjera haya distribuido efectivamente dichas ganancias.

Es evidente que una normativa de este tipo no persigue el objetivo de impedir que se acuda a los "paraísos tributarios" o, de alguna manera, a aquellos países que ofrecen facilidades específicas a los empresarios extranjeros, sino que más bien tiende, más precisamente, a evitar la acumulación de ganancias societarias en un Estado con una imposición baja o nula sin que nunca se transfieran, y por consiguiente, sometidas a la imposición normal en cabeza de la controlante. Desde este punto de vista, es posible observar que la legislación vigente en Italia, en materia de "empresas extranjeras controladas" fue introducida con la característica específica de evitar la localización ficticia de las ganancias, más que para penalizar las ganancias provenientes de estas jurisdicciones. El ordenamiento nacional ofrece la posibilidad, tal como veremos más adelante, de presentar un **requerimiento** como así también de demostrar la naturaleza no ficticia de las actividades realizadas en países en los cuales se encuentra vigente un sistema impositivo decididamente inferior al italiano y con los cuales no exista un intercambio de información adecuado.

Desde este punto de vista, quisiera llamar la atención sobre el hecho de que las normas contra la elusión y el fraude que estamos tratando no tienen una intención discriminatoria respecto de uno o varios países y tampoco puede hablarse de la finalidad de atraer ganancias extranjeras; su objetivo, como acabamos de exponer, es el de penalizar localizaciones ficticias. Ahora bien, que algunas ganancias extranjeras, esto es sólo las ganancias percibidas en determinadas jurisdicciones, y no todas ellas sean objeto de dicho régimen, depende, repito, del hecho que dichas ganancias son percibidas en jurisdicciones que tienen un nivel de imposición notablemente inferior al italiano y con las cuales no existe un adecuado intercambio de información. Estos dos criterios [(a) un nivel de imposición notablemente inferior al italiano y (b) ausencia de un adecuado intercambio de información] son, de hecho, los criterios de referencia de la normativa nacional.

Corresponde aquí reiterar que cada vez que nos encontramos frente a fenómenos de este tipo, no hay ninguna ganancia por parte de la jurisdicción con imposición privilegiada o paraíso tributario, en el sentido de que cada vez que hay una localización ficticia de la ganancia, el país no está ganando, sino que simplemente está favoreciendo que no se paguen impuestos en otro país.

Como primera reflexión sobre el sistema jurídico italiano, llamo vuestra atención sobre la circunstancia de que el sistema italiano se basa en el modelo denominado enfoque jurisdiccional que, como es sabido, a diferencia del enfoque transnacional, se caracteriza por el hecho de que la renta del sujeto participado extranjero se relaciona de manera unitaria con el controlante residente, independientemente de las fuentes de donde proviene. Por lo tanto, el sistema italiano, como por otra parte la mayoría de los sistemas normativos adoptados por muchos países europeos, en primer lugar Francia, se basa en la definición de uno o más parámetros que tienden a identificar los países o regímenes considerados "privilegiados", es decir, en su enumeración puntual y taxativa. En efecto, en base al enfoque jurisdiccional, una vez establecido que el Estado extranjero de referencia forma parte de los "incriminados", toda la ganancia del sujeto participado que se encuentra localizado en él se relaciona con el controlante nacional. El enfoque transnacional, en cambio, hace referencia exclusivamente al tipo de ganancia y en especial al ingreso pasivo, es decir, a la ganancia que deriva más que de la explotación de una efectiva actividad económica, de la productividad propia de los bienes de fácil movilidad, tal como lo es típicamente la ganancia de naturaleza financiera (intereses, royalties, dividendos, ganancias de capital por cesión de participación, etc.).

Pero analicemos en detalle el contenido específico de las normas sobre las CFC vigentes en Italia. A través de lo que está específicamente previsto en la legislación nacional italiana, se observa que el legislador italiano orienta el impedimento al traslado de ganancias a territorios con imposición privilegiada, principalmente a través de dos normas:

- los artículos 167 y 168 del TUIR (Texto único del Impuesto a la Renta), que recogen la normativa sobre las CFC;
- el artículo 110 del TUIR que limita la deducibilidad de componentes negativos de la renta, referidos a operaciones realizadas con empresas domiciliadas en determinadas naciones.

Al respecto, debe aclararse que dichas normas son el resultado de un proceso progresivo, que se inició a principios de los años '90, tendiente a introducir disposiciones antiabusivas para impedir comportamientos poco ortodoxos, consistentes en la deducción de componentes negativos ficticios o inflados dentro de grupos societarios internacionales con empresas asociadas ubicadas en países con baja o nula imposición (art. 76 del TUIR - Ley Nº 413 de 1991). Sin embargo, esta norma presentó desde el principio algunos límites inherentes al hecho de que estaba orientada únicamente a los grupos societarios, mientras que el flujo de los costos ficticios podía provenir de sujetos sólo aparentemente independientes, pero que de hecho eran maniobrados a través de pantallas fiduciarias. Para ello, el legislador nacional, siguiendo las indicaciones de la OCDE, modificó la disposición en el año 2000, convirtiendo en "no deducibles los costos y los demás componentes negativos de la renta que deriven de operaciones realizadas con empresas aun cuando no fueran sociedades y no necesariamente pertenecientes al mismo grupo".

El motivo de la norma italiana, al igual que para la disciplina de las C.F.C., propia de los demás ordenamientos nacionales, es dar solución a un fenómeno de elusión internacional como lo es el diferimiento tributario (o sea, la producción de ganancias en países de baja imposición evitando su distribución bajo la forma de dividendos o utilidades).

El nuevo art. 167, que reformula el art. 127 bis del viejo TUIR, regula sólo las sociedades extranjeras controladas, mientras que el nuevo art. 168 amplía la aplicación de la normativa de las C.F.C., a los casos en los cuales el sujeto residente en Italia posee, directa o indirectamente, incluso a través de una sociedad fiduciaria o por interpósita persona, una participación no inferior a un determinado porcentaje en las utilidades de una empresa residente en Estados con un régimen tributario privilegiado.

El porcentaje de participación no debe ser inferior al 20% si se trata de sociedades que no cotizan en bolsa y al 10% si se trata de sociedades que cotizan en bolsa.

Las ganancias de la empresa no residente se determinan por un importe que corresponde al mayor entre la utilidad antes de impuestos, resultante del balance de la participada extranjera, y una ganancia determinada inductivamente en base a coeficientes de rendimiento referidos a determinadas categorías de bienes.

El artículo 167, inciso 1 del Decreto del Presidente de la República Nº 917/1986 (correspondiente al artículo 127 bis, inciso 1 del texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2003) prevé que "si un sujeto residente en Italia posee, directa o indirectamente, incluso a través de una sociedad fiduciaria o por interpósita persona, el control de una empresa, de una sociedad o de otro ente, residente o localizado en Estados o territorios con régimen tributario privilegiado, las ganancias obtenidas por el sujeto extranjero participado se imputarán, a partir del cierre del ejercicio o del período de gestión del sujeto extranjero participado, a los sujetos residentes proporcionalmente a las participaciones que ellos posean. Dichas disposiciones se aplican también a las participaciones en sujetos no residentes respecto de las ganancias que derivan de sus establecimientos permanentes sometidos a dichos regímenes tributarios privilegiados".

La normativa de las C.F.C., se aplica a los sujetos residentes en Italia que posean, directa o indirectamente, el control de un sujeto residente o localizado en uno de los Estados o territorios identificados en la lista negra aprobada por decreto ministerial.

En base al segundo inciso del art. 167 del Nuevo Texto Único (NTU), la normativa de las C.F.C., se aplica:

- a las personas físicas residentes;
- a los sujetos a que hace referencia el art. 5 del TUIR (sociedades de personas y sujetos equiparados);
- a las s.p (sociedades de personas), s.c.p.a (sociedad en comandita por acciones)., s.r.l. (sociedad de responsabilidad limitada), sociedades cooperativas y de seguros mutuos, así como entes públicos y privados distintos de las sociedades, que tengan o no por objeto exclusivo o principal el ejercicio de actividades comerciales (art. 73, inciso 1, letras a), b) y c) del TUIR.

Están en cambio excluidos del ámbito de aplicación de dicha normativa:

- las sociedades y entes de todo tipo, con o sin personería jurídica, no residentes en el territorio del Estado (art. 73, inciso 1, letra d);
- los establecimientos permanentes en Italia de sujetos no residentes o de empresarios individuales extranjeros, con excepción del caso en el cual estuvieran controlados por un sujeto residente, incluso de manera indirecta.

Con el Decreto Ministerial Nº 429 del 21 de noviembre de 2001 se dictó, en virtud del inciso 8 del art. 167 del TUIR, la reglamentación de la normativa referida a las empresas extranjeras participadas. El art. 1, inciso 2, detalla que se consideran residentes o localizados en Estados o Territorios con régimen tributario privilegiado todos los sujetos (empresas, sociedades u otros entes) admitidos para beneficiarse de los regímenes privilegiados.

Según el segundo párrafo del inciso primero, la nueva normativa de las C.F.C., se aplica también "a las participaciones en sujetos no residentes respecto de las ganancias que derivan de sus establecimientos permanentes sometidos a dichos regímenes tributarios privilegiados".

En especial, según la legislación italiana, la norma se aplica cuando el sujeto residente:

- posee una participación de control, directo o indirecto, en el capital del segundo, "incluso a través de sociedades fiduciarias o por interpósita persona", de acuerdo con el art. 2359 del Código Civil;
- es un sujeto extranjero localizado en un país con un régimen tributario privilegiado.

Un ámbito importante sobre el que quisiera llamar la atención es el del control, tal como fue establecido por las normas civiles internas (art. 2359 del Código Civil). Al respecto se diferencian:

- el denominado control de derecho, que se aplica cuando una sociedad dispone, directa o indirectamente, de la mayoría de los votos que se puedan ejercer en la asamblea ordinaria de otra sociedad;
- el denominado control de hecho, que se aplica cuando una sociedad dispone, directa o indirectamente, de la cantidad de votos suficientes para ejercer una influencia dominante en la asamblea ordinaria de otra sociedad;
- el denominado control indirecto o mediato se aplica cuando, aun cuando no se posean participaciones societarias como para tener influencia directa en la actividad de otra sociedad, esta última recibe la influencia dominante de una tercera sociedad respecto de la cual la primera ejerce, a su vez, un control de derecho o de hecho;
- el denominado control contractual, que nace en el momento en que se establecen vínculos contractuales específicos (C.M. 207/2000).

El Decreto Ministerial Nº 429/2001 aclara que el momento importante con referencia al cual debe evaluarse la existencia o no del requisito del control, a los fines de la aplicabilidad de la normativa de las C.F.C., está en la "fecha de cierre del ejercicio o período de gestión del sujeto extranjero controlado". Dicha previsión guarda conformidad con la práctica en materia de sociedades de personas, donde la imputación de las utilidades se realiza, a los efectos de la transparencia, en cabeza del sujeto que a la

fecha de cierre del período fiscal de la sociedad reviste la calidad de socio. La misma norma prevé, además, que el control subsiste incluso cuando la cantidad de votos necesaria para ejercer el control de hecho o de derecho (Nros. 1 y 2 del art. 2359 del Código Civil) se alcance sumando todos los votos correspondientes a los familiares a que hace referencia el art. 5, inciso 5 del TUIR.

El cuarto inciso del art. 167 del TUIR establece que los Estados o territorios con régimen tributario privilegiado deberán estar identificados mediante decreto del Ministerio de Finanzas, fundamentalmente en base a la existencia de los dos criterios a los que he hecho referencia al principio, es decir:

- 1. un nivel de imposición sensiblemente inferior respecto del aplicado en Italia;
- 2. la ausencia de un adecuado intercambio de información.

La lista negra de los países y territorios importantes a los fines de la aplicación de la normativa de las C.F.C., está contenida en el Decreto Ministerial 429/2001. Este decreto subdivide a los países con régimen tributario privilegiado en tres categorías:

- El art. 1 identifica a los Estados que constituyen paraísos tributarios en toda su extensión territorial. Se trata de Estados que gozan de un sistema de exención casi total.
- El art. 2 enumera los Estados que, si bien constituyen paraísos tributarios, contemplan la excepción de algunos tipos de sociedades que satisfacen las condiciones de imposición ordinaria y que, por lo tanto, no entran en el ámbito de aplicación de la medida.
- El art. 3 identifica a los Estados para los cuales la aplicabilidad de la normativa se refiere exclusivamente a sujetos y actividades específicos.

Por lo tanto, la normativa prevé que la ganancia producida por la participada extranjera se impute "a los efectos de la transparencia" en cabeza del sujeto residente, independientemente de su efectiva distribución, proporcionalmente a la cuota de participación en las utilidades, directa o indirecta. Sin embargo, en caso de participación indirecta, es necesario diferenciar si ello sucede a través de:

- sujetos extranjeros;
- sujetos residentes en Italia o establecimientos permanentes en Italia de sujetos extranjeros.

El primer inciso del art. 3 del Decreto Ministerial Nº 429/2001 establece:

 para los sujetos a que hace referencia la letra a), la ganancia de la C.F.C., se imputará pro cuota al sujeto italiano que controla indirectamente a través del sujeto extranjero; - para los sujetos a que hace referencia la letra b), la ganancia de la C.F.C., se imputará pro cuota al sujeto italiano o al establecimiento permanente en Italia del sujeto extranjero mediante el cual se ejerce el control indirecto.

El objetivo de la norma nacional es, en este caso, establecer la imputación de la ganancia extranjera, a los efectos de la transparencia, en cabeza del "primer sujeto de la cadena de control" sometido a imposición en Italia. Para la determinación de la ganancia de la empresa se aplican las disposiciones del NTU, salvo para las contenidas en los arts. 54, inciso 4 y 67, inciso 3, para los temas de subdivisión en cuotas de las plusvalías y de las amortizaciones aceleradas respectivamente, así como las disposiciones de los arts. 96, 96 bis, 103 y 103 bis, para los temas de dividendos extranjeros, dividendos distribuidos por sociedades no residentes, imputación de las pérdidas a ejercicios futuros, empresas de seguros y entes crediticios y bancarios respectivamente.

El art. 2, segundo inciso del Decreto Ministerial 429/2001 establece que, para la determinación de la ganancia del sujeto extranjero se reconocen, a los fines tributarios, los valores resultantes del balance del sujeto extranjero correspondiente al ejercicio o período de gestión anterior al de la primera aplicación de la normativa de las C.F.C.

El último párrafo del art. 2 inciso segundo del mencionado decreto, establece que las amortizaciones y los fondos para riesgos y cargas resultantes de dicho balance se consideran deducidos, inclusive si son distintos de los admitidos por el TUIR, o si exceden los límites de deducibilidad allí previstos.

Debe destacarse que, dado que la ganancia de las participadas extranjeras no se funde con la ganancia total del sujeto residente, sino que constituye una base imponible autónoma sujeta a imposición por separado, la misma no puede ser presentada como compensación de eventuales pérdidas correspondientes al sujeto residente, y viceversa.

La normativa de las CFC contiene algunas disposiciones cuya finalidad es evitar, a partir de su aplicación, el fenómeno de la doble imposición.

En especial el art. 3, inciso cuarto del Decreto Ministerial 429/2001, prevé que la distribución de utilidades por parte de las participadas extranjeras no concurre a formar la ganancia total del sujeto residente por la cuota correspondiente al monto de las ganancias ya imputadas, a los efectos de la transparencia, en cabeza de este último y, por consiguiente, ya sometidas a imposición (por separado). Con esta disposición se evita que las mismas ganancias se vean sometidas a imposición en cabeza del sujeto italiano:

- una primera vez (separadamente) a los efectos de la transparencia;
- y una segunda vez (de manera ordinaria) en el período fiscal en el cual tiene lugar efectivamente la distribución.

Las ganancias distribuidas por la participada extranjera que exceden aquellas que ya han sido sometidas a imposición a los efectos de la transparencia, concurren a formar la ganancia total del sujeto italiano según la normativa ordinaria.

De los impuestos adeudados sobre dicho monto, se pueden deducir los impuestos a la renta pagados en el exterior a título definitivo por la participada extranjera. El costo de las participaciones en el sujeto extranjero, según el inciso 5 del art. 3, es:

- aumentado por las ganancias imputadas a los efectos de la transparencia en cabeza del sujeto italiano;
- y disminuido, hasta coincidir con dichas ganancias, por las utilidades distribuidas.

La finalidad de dicha norma es evitar que los mismos importes se vean sometidos a imposición en cabeza del sujeto italiano una primera vez bajo la forma de utilidad y una segunda, bajo la forma de mayores plusvalías.

La única posibilidad de evitar la aplicación de la norma que se estudia, inclusive en presencia de los requisitos subjetivos y objetivos, es demostrar que responde a los casos previstos por las causas de excepción a que hace referencia el inciso 5 del art. 167 del NTU. La norma prevé dos condiciones alternativas, en las cuales ella no es aplicable:

- la primera, se verifica en el caso en que el sujeto residente demuestre que el sujeto localizado en el Estado o territorio con régimen privilegiado ejerce efectivamente una actividad industrial o comercial en el Estado en el cual tiene sede:
- la segunda causa de excepción se aplica si el sujeto residente demuestra que la constitución del sujeto extranjero no fue motivada por la voluntad de localizar las respectivas ganancias en Estados o territorios con régimen tributario privilegiado.

Para que no se aplique el régimen de las C.F.C., el contribuyente está obligado a presentar previamente un requerimiento ante la administración tributaria: en este caso no se trata de una facultad otorgada al contribuyente, sino de una obligación propiamente dicha. Además, a diferencia de un requerimiento ordinario, éste se refiere a la evaluación de circunstancias de hecho y no a la interpretación de normas legales.

Las modalidades de aplicación de la presentación del requerimiento en el ámbito de las C.F.C., están establecidas por el art. 5 del Decreto Ministerial 429/2001. En especial, el inciso 3 del mencionado artículo prevé que el contribuyente debe demostrar que las ganancias obtenidas por la sociedad participada fueron producidas en un porcentaje no inferior al 75% en otros Estados o territorios diferentes de los indicados en la lista

negra, y aquí sometidas integralmente a imposición ordinaria. La sociedad, luego de la resolución favorable del requerimiento basado en el ejercicio efectivo de una actividad económica en el lugar, quedará eximida de la obligación de gravar la ganancia extranjera a los efectos de la transparencia en base al art. 169 del Texto Único. Sin embargo, cuando la controlada extranjera distribuya el dividendo, éste será gravado totalmente, en cabeza de la controlante, en base al art. 101, inciso 3, con el efecto de una doble imposición, sin el beneficio del crédito tributario.

Finalmente, quisiera hacer referencia al mecanismo de funcionamiento del referido requerimiento. Con respecto a las utilidades provenientes del extranjero distribuidas por sociedades o entes, suponiendo que el sujeto extranjero resida en países o territorios con régimen tributario privilegiado, el ordenamiento nacional prevé el total sometimiento a imposición de los dividendos percibidos por el contribuyente, sin perjuicio de la posibilidad de tramitar un procedimiento a través de la presentación de un requerimiento, tendiente a demostrar, según modalidades específicas (inciso 5 del artículo 167 del TUIR) que desde el inicio del período en que se poseen las participaciones, las ganancias no se han localizado en contextos de régimen tributario privilegiado.

También quedan fuera del campo de aplicación del artículo 59 del TUIR las distribuciones de utilidades realizadas por sujetos residentes en países con regímenes tributarios privilegiados ("Cfc") respecto de los cuales fuera de aplicación la normativa prevista por los artículos 167 y 168 del TUIR ("Cfc legislation"), obviamente, hasta alcanzar el monto de las ganancias ya sometidas a imposición separada.

En lo que se refiere a las relaciones entre la presentación del requerimiento por Cfc y la presentación del requerimiento por los dividendos, debe aclararse que, en el caso en que el contribuyente haya obtenido opinión favorable con respecto a la normativa Cfc en base a las causas de excepción prevista por el artículo 167, inciso 5, letra a) del TUIR (desarrollo de una efectiva actividad industrial o comercial por parte de la Cfc), las utilidades distribuidas por esta última concurren totalmente a conformar la ganancia imponible del sujeto residente. De todas formas, no se le impide al contribuyente la posibilidad de presentar un nuevo requerimiento, tendiente a hacer valer la causa de excepción a que hace referencia la letra b), inciso 5, artículo 167 del TUIR (localización de la ganancia en países con régimen tributario privilegiado).

Además, parece claro que los dividendos que eventualmente excedan las sumas ya gravadas, son pasibles de ser sometidos a imposición de manera integral en la medida en que provienen de un sujeto que forma parte de la "lista negra"; el inciso 4 del artículo 47 prevé la imponibilidad integral de las utilidades distribuidas por sociedades residentes en países con régimen tributario privilegiado, cuando no hubieran ya concurrido a conformar la ganancia de los socios a los efectos de la transparencia, según el inciso 1 del artículo 167 ó 168(9) del TUIR.

Finalmente, sobre este punto debe aclararse que la normativa a que hacen referencia los artículos 47, inciso 4 y 89, inciso 3 del TUIR, es aplicable también a la distribución de utilidades por parte de sociedades controladas o vinculadas residentes en territorios o países con regímenes tributarios privilegiados, por la parte que excede las utilidades ya imputadas según el artículo 167 ó 168 del TUIR.

## **CONCLUSIÓN**

Para finalizar, conciente de la necesidad de que la facultad impositiva debe ser ejercida para obtener los medios financieros que requiere la vida del Estado, es necesario que se den las dos consideraciones expuestas anteriormente. Es decir, en primer lugar, es necesario tener siempre presente que la certeza, la equidad, la eficiencia y la transparencia son presupuestos que deben respetarse siempre en materia tributaria en un Estado de derecho. En segundo lugar, acciones de carácter individual, bilateral o colectivo son los instrumentos necesarios para alcanzar un nivel adecuado de transparencia y de intercambio de información en materia tributaria, en la convicción de que estos dos últimos instrumentos son, precisamente, los medios necesarios para garantizar un nivel equitativo y sano de competencia entre regímenes tributarios.