

UNIVERSITAT DE BARCELONA

LA BASE IMPOSABLE COMUNA CONSOLIDADA DE L'IMPOST SOBRE SOCIETATS

Estudi de la Proposta de Directiva

CARLA GES CLOT

NIUB: 14924615

DEPARTAMENT DE DRET TRIBUTARI,
DEPARTAMENT D'ECONOMIA PÚBLICA

1r SEMESTRE CURS 2015/2016

Tutors: Jose Andrés Rozas Valdes i Maria
Mercedes Segura Tomás

ÍNDIX

1. INTRODUCCIÓ	4
1. MARC GENERAL.....	5
1.1 CONTEXT HISTÒRIC	5
1.2 COMPETÈNCIA	7
2. PRINCIPALS CANVIS INTRODUÏTS PER LA PROPOSTA DE DIRECTIVA 2015 ..	9
2.1 OBLIGATORIETAT DE LA PROPOSTA BICCIS	10
2.2 ENFOCAMENT GRADUAL	10
3. BASE IMPOSABLE COMUNA CONSOLIDADA	12
3.1 ÀMBIT D'APLICACIÓ.....	12
3. 2 OPCIONALITAT.....	12
3.3 CÀLCUL DE LA BASE IMPOSABLE.....	13
3.3.1 Normes de valoració	13
3.3.2 Concepte d'ingressos i ingressos exempts.....	14
3.3.3 Despeses deduïbles i no deduïbles	14
3.3.4 Amortització	15
3.3.5 Pèrdues.....	16
3.4 CONSOLIDACIÓ	16
3.5 REORGANITZACIÓ EMPRESARIAL	16
3.6 CLÀUSULES ANTI ABÚS	17
3.7 FÓRMULA DE REPARTIMENT.....	17
3.8 QUOTA IMPOSITIVA	18
3.9 DEDUCCIONS	19
3.10 ADMINISTRACIÓ I PROCEDIMENTS.....	19
4. RELACIÓ DE LA PROPOSTA BICCIS AMB ALTRES INSTRUMENTS	21
5. POSICIÓ DELS ESTATS MEMBRES RESPECTE A LA PROPOSTA DE DIRECTIVA BICCIS.....	24
6. EXPERIÈNCIA COMPARABLE A ALTRES PAÏSOS.....	33
6.1 ESTATS UNITS.....	33
6.2 CANADÀ	34
6.3 SUÏSSA	34
7. ESTUDI DE LA PROPOSTA MITJANÇANT UN CAS REAL	35

8. CONCLUSIONS	39
9. BIBLIOGRAFIA.....	43

1. INTRODUCCIÓ

L'anàlisi de la Proposta de Directiva sobre la Base Imposable Comuna Consolidada de l'Impost Sobre Societats és una de les propostes més innovadores de la Comissió en relació a l'harmonització de la fiscalitat societària de l'Impost sobre Societats, però no per això menys controvertida.

La cessió competencial per part dels Estats Membres a la Unió Europea de l'àmbit de la imposició directa, suposa una pèrdua de sobirania per a regular el sistema financer i tributari. L'anàlisi i aplicació pràctica d'aquest projecte doncs, és una qüestió essencial per a determinar si l'adopció d'aquest sistema podria portar avantatges, no només a escala europea, sinó també a nivell nacional.

L'objecte d'aquest treball consisteix en l'anàlisi del Projecte de Directiva sobre la Base Imposable Comuna Consolidada de l'Impost sobre Societats mitjançant una recerca de camp, bibliogràfica i de documentació en aquest àmbit i a partir d'aquest estudi, realitzar un anàlisi projectiu i de simulació sobre l'impacte efectiu que tindria en una empresa l'aplicació d'aquest sistema comparat amb l'aplicació del sistema ja existent, per tal de poder, a través d'una visió global de tota la proposta i dels efectes que tindria, analitzar la viabilitat futura del projecte en el marc europeu.

1. MARC GENERAL

1.1 Context històric

Els sistemes fiscals corporatius a les primeres dècades del segle XX eren bàsicament models industrials descentralitzats, dividits essencialment en empreses matrius i filials. Això va fer que la tributació en origen, on es gravaven els guanys que es generaven, fos relativament fàcil d'aplicar. Per a garantir una justa distribució dels ingressos fiscals es va idear el principi *arm's length*¹, que assegurava que els preus de transferència entre grups fossin equiparables als preus de mercat, pactats entre parts independents, proporcionant així un mitjà d'assignació de beneficis dins una empresa multinacional. Enmig d'aquest entramat, les eines bàsicament utilitzades per a resoldre litigis transfronterers van ser els tractats bilaterals, en detriment d'un enfocament més aviat multilateral.

Durant molts anys, el *Code of Conduct for Business Taxation*², ha estat considerada una eina eficaç per a fer front a la competència fiscal en el Mercat Únic. No obstant això, la planificació fiscal de les empreses ha evolucionat de forma més agressiva i sofisticada entre els Estats Membres (d'ara en endavant, EEMM), provocant que els instruments creats per a garantir una competència fiscal justa dins la UE, arribessin als seus límits.

El 16 de març de 2011 la Comissió Europea va aprovar la Proposta de Directiva del Consell relativa a una base imposable consolidada comuna de l'Impost sobre Societats (d'ara en endavant, BICIS), un conjunt de normes comunes que podien utilitzar les societats que operessin a la Unió Europea (d'ara en endavant, UE) per a calcular els seus beneficis imposables.

Aquest projecte legislatiu va néixer per tal de superar alguns dels obstacles al creixement en l'establiment d'un mercat únic. Al no existir una legislació harmonitzada en l'àmbit de l'Impost sobre Societats, la interacció dels règims fiscals nacionals tot sovint provocava una tributació excessiva generant una doble imposició i obligant als establiments establerts a la Unió Europea a suportar uns costos i càrregues administratives i en matèria tributària, onerosos.

¹ Aquest principi jurídic anglosaxó s'aplica en els supòsits en els que es requereix que les parts d'una transacció siguin independents i actuïn amb imparcialitat, quan realment són parts vinculades. [OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Observer, 230, 2001].

² El Codi de Conducta per a la tributació de l'empresa es va establir a les conclusions del Consell de Ministres d'Economia i Finances d'1 de desembre de 1997.

El Codi no va ser un instrument jurídicament vinculant, però sí que va tenir força política. A través d'aquest, els Estats Membres es van comprometre a revertir aquelles mesures fiscals existents que poguessin perjudicar a la competència i abstenir-se d'introduir tals mesures en un futur.

El Codi va ser dissenyat per a detectar precisament aquestes mesures i exigir als Estats Membres d'abstenir-se d'introduir mesures perjudicials i esmenar lleis o pràctiques (legals, reglamentàries i administratives) que fossin considerades com a tals.

Aquesta situació, preocupava a la Comissió ja que dissuadia la inversió a la UE i no permetia desenvolupar les directrius que van venir fixades per "Europa 2020. Una estratègia per a un creixement intel·ligent, sostenible i integrador"³.

El 23 de juliol de 1990 es va produir l'aprovació dels tres primers actes harmonitzadors en l'àmbit de la imposició directa: la Directiva 90/434/CEE del Consell relativa al règim fiscal comú aplicable a fusions, escissions, aportacions d'actiu i bescanvi d'accions realitzades entre societats de diferents Estats Membres, la Directiva 90/435/CEE del Consell relativa al règim fiscal comú aplicable a les societats matrius i filials i el Conveni 90/436/CEE relatiu a la supressió de la doble imposició.

A l'octubre de 2001, la Comissió Europea va publicar un estudi relacionat amb la fiscalitat societària en el context d'un Mercat Únic⁴. Aquest va ser el punt de partida per a aconseguir eliminar els obstacles fiscals en que es trobaven immerses les operacions econòmiques transfrontereres a la UE.

De fet, ja amb anterioritat, el Consell havia convidat a la Comissió a elaborar un estudi de la tributació de les empreses en el marc de la UE.

***Mandate to the Commission
for a study on company taxation in the European Community***

The Commission is invited to present an analytical study of company taxation in the European Community. This study will be undertaken in the general context of the Vienna European Council conclusions emphasizing the need to combat harmful tax competition whilst taking into account that cooperation in the tax policy area is not aiming at uniform tax rates and is not inconsistent with fair tax competition but is called for to reduce the continuing distortions in the single market also in view of stimulating economic growth, and enhancing the international competitiveness of the Community, to prevent excessive losses of tax revenue or to get tax structures to develop in a more employment-friendly way. This study also be undertaken on the basis of the ECOFIN Council conclusions asking to illuminate existing differences in effective corporate taxation in the Community and the policy issues that such differences may give rise to. This study should also highlight remaining tax obstacles to cross-border economic activity in the Internal Market.

The study will analyze differences in effective levels of corporate tax in Member States, taking into account, inter alia, the results of the report of the Ruding Committee (1992). Attention should be given to the influence of corporate tax bases on effective levels of taxation. Moreover, the study should also identify the main tax provisions which may hamper cross-border economic activity in the Single Market. On this basis, an assessment should be undertaken of the effects on the location of economic activity and investment. The Commission should highlight the tax policy issues involved in reducing tax-induced distortions and examine possible remedial measures, taking account of the respective spheres of competence of the Member States and the Community.

³ Comunicació de la Comissió "Europa 2020, Una estratègia per a un creixement intel·ligent, sostenible i integrador" COM (2010) 2020, 3.3.2010

⁴ Estudi analític de la Comissió "Fiscalidad de las empresas en el mercado interior" SEC(2002)1681

The Comissions should endeavour to complete the study to enable a report to be presented to the ECOFIN Council durint the first half of 2000.

Al 2008 ja hi va haver un intent de presentar el Projecte de Directiva al Consell per a que es discutís la proposta, però l'oposició d'Irlanda i el fet que la Comissió no ho aprovés, no va permetre que es pogués presentar com a iniciativa legislativa.

La Comissió Europea va començar a treballar al setembre de 2004, a través de la creació d'un grup de treball (GT BICCIS) compost per experts de les administracions tributàries de tots els EEMM, creant també subgrups destinats a estudiar en profunditat àmbits específics. El treball del grup es centrava en discutir documents publicats per la mateixa Comissió. Tal i com fa notar Michel Aujean⁵, aquesta va ser la primera vegada que els EEMM van unir posicions a favor de construir una base imposable comuna en substitució dels sistemes fiscals nacionals.

El 18 de març del 2015, la Comissió va publicar un paquet de mesures destinades a crear més transparència en la fiscalitat societària dins la UE. Més concretament, el 8 de desembre de 2015, el Consell Europeu d'Assumptes Econòmics i Financers va adoptar una proposta legislativa per a facilitar l'intercanvi de resolucions fiscals entre els Estats Membres, així com també les mesures que es podrien aplicar per evitar l'erosió de la base imposable i els aspectes fonamentals per a presentar una proposta de la BICCIS de forma més definitiva al 2016.

La línia principal d'aquesta nova Proposta del Projecte i el marc general en el qual s'emmarca, es produeix com a conseqüència d'una intenció per part de la Unió Europea d'augmentar la transparència, sobretot en l'adopció de la proposta legislativa *tax rullings exchange directive*.

1.2 Competència

La creació d'un Mercat Únic Comunitari ha suposat l'obertura dels mercats nacionals amb la subsegüent supressió de qualsevol tractament discriminatori en el trànsit de béns, serveis i capitals, i conseqüentment ha conduït a un procés d'integració dels ordenaments nacionals.

L'establiment d'aquest Mercat com a instrument per a la consecució dels objectius, ha requerit un procés d'atribució competencial dels EEMM cap a la UE. No obstant, tal com observa Esteve⁶, la resistència dels Estats a cedir parcel·les de competència legislativa en matèria de fiscalitat, ha significat no incloure-la com a tal ni dins els objectius de la UE ni com a mitjà per a aconseguir la consecució del Mercat Únic, per la qual cosa només quan les diferències en els

⁵ LANG Michael, PISTONE Pasquale, SCHUCH Josef, STARINGER Claus: *Common Consolidated Corporate Tax Base*. Wien: Linde, 2008, pàg.15-18.

⁶ ESTEVE, Maria Luisa. *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. València: tirant lo blanch, 1996, pàg.13.

sistemes fiscals s'oposin a la realització d'aquest, les institucions comunitàries queden legitimades per a l'adopció de normes fiscals harmonitzadores.

És a dir, la UE no té un poder normatiu directe en aquesta matèria, sinó que desenvolupa una funció instrumental en la direcció que marca la legislació comunitària i en la consecució de les llibertats del Tractat⁷.

Concretament, en l'àmbit de la fiscalitat directa les possibilitats d'actuació de la UE són limitades i venen marcades pel que disposa l'art.115 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea: "*el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior*". Com que es tracta d'una competència compartida amb els EEMM ve supeditada al compliment dels principis de subsidiarietat (que suposa que la intervenció només s'ha de produir en la mesura en que els objectius plantejats no puguin ser aconseguits amb mitjans nacionals) i del principi de proporcionalitat (de forma que cap de les mesures excedeixi d'allò estrictament necessari per a aconseguir els objectius que marca el Tractat).

⁷ RUIZ HIDALGO, Carmen. *Tributación de la empresa en la Unión Europea*. Madrid: Marcial Pons, 2002", pàg.26.

2. PRINCIPALS CANVIS INTRODUÏTS PER LA PROPOSTA DE DIRECTIVA 2015

La primera proposta legislativa de Directiva BICCIS 2011 no només preveia les normes per a conformar una base imposable consolidada comuna, sinó que també incloïa una sèrie de disposicions destinades a reduir les oportunitats de planificació fiscal agressiva per part dels grups de societats.

Com a tal, la nova Proposta, està vinculada, a diferència de la Proposta inicial de l'any 2011, a les recents recomanacions de la Organització per a la Cooperació i el Desenvolupament Econòmic (OCDE) a través del Projecte BEPS⁸, que té un suport ampli tant per part del Consell Europeu com del G-20. L'objectiu final, és doncs, integrar aquests dos projectes en una sola Directiva, ja que la seva motivació extrafiscal resulta ser exactament la mateixa.

Els esforços fets en els últims anys per evitar la doble imposició en les operacions transfrontereres, les inconsistències entre els sistemes tributaris dels diferents Estats Membres i la competència fiscal per part de determinades jurisdiccions per tal d'atraure capitals amb règims fiscals i avantatges tributaris preferencials han provocat que actualment s'arribi a parlar de desimposició. Tots els instruments creats per a evitar aquests obstacles han originat inconsistències que els grups corporatius multinacionals han aprofitat per a erosionar les seves bases imposables traslladant els beneficis o part de les seves operacions a països amb una tributació més baixa o gairebé nul·la.

La nova Proposta de Directiva relançada al 2015 (amb les modificacions respecte a la Proposta del 2011 que a continuació s'explicaran) juntament amb el Projecte BEPS són instruments existents en el sí de la Unió Europea, creats per a millorar la transparència de les operacions entre grups així com evitar el trasllat de beneficis de les empreses cap a altres territoris (alguns d'ells que no són la Unió Europea), provocant que els ingressos fiscals disminueixin per a les administracions tributàries corresponents als Estats Membres i en últim terme també a l'administració europea.

Les negociacions sobre la proposta BICCIS presentada per la Comissió al 2011 estan actualment paralitzades. No obstant això, hi ha un consens generalitzat en que és precís

⁸ El Projecte BEPS ("*Erosió de la base imposable i trasllat dels beneficis*") és un Pla d'Acció presentat per la OCDE i el G-20 per a lluitar contra les estratègies de planificació fiscal utilitzades per a les empreses multinacionals aprofitant inconsistències o discrepàncies en sistemes fiscals, traslladant els beneficis a països d'escassa o nul·la tributació per eludir el pagament de l'Impost sobre Societats.

L'objectiu principal d'aquest projecte és establir eines i mecanismes per a combatre aquestes estratègies i estructures empresarials internacionals dirigides a la reducció de la tributació o a la deslocalització de l'Impost.

reactivar-les. És així, com la Comissió està plantejant formular de nou una proposta relativa a BICCIS amb els següents canvis estratègics:

- Fer la proposta BICCIS obligatòria
- Desenvolupament d'un enfocament gradual per a l'aplicació de la BICCIS

2.1 Obligatorietat de la Proposta BICCIS

La proposta ja existent des del 2011 és per a un sistema harmonitzat de l'Impost sobre Societats opcional. El seu caràcter alternatiu faria disminuir la seva efectivitat, ja que les companyies multinacionals al minimitzar els seus ingressos gravables a través de la planificació fiscal agressiva, seria poc probable que optessin per aquest sistema.

És per això pel que la Comissió treballa, perquè almenys per a les companyies multinacionals sigui obligatori.

2.2 Enfocament gradual

La proposta BICCIS és un projecte molt ambiciós. És per això, que la Comissió està optant per a un enfocament gradual sobre cada un dels elements que conformen el projecte, aquells aspectes més complexos que estan frenant el progrés en relació a altres elements importants de la proposta.

Un dels aspectes més complicats de la proposta en les negociacions amb els EEMM és la consolidació. És per això, pel que la Comissió proposa que el treball en la consolidació es posposi fins que s'hagi ja acordat una base comuna i es trobi ja implementada en la pràctica. Malgrat el disseny configurat a la proposta del 2011, l'enfocament principal està en assegurar la formació de la base imposable comuna.

La Comissió ha de revisar els elements de la base proposada, per a reflectir els debats dels EEMM fins ara i assegurar-se que contribueixi al creixement i a enfortir la unió de mercats de capitals de la UE.

Un altre punt en el que la Comissió pretén aprofundir és el tractament de les despeses d'investigació i desenvolupament, ja que degut al desenvolupament industrial que hi ha hagut en els darrers anys i l'augment del sector serveis en l'economia europea, aquests puguin tenir un tractament beneficiós.

Al unificar el càlcul de la base imposable, també interessa a la Comissió reduir el biaix existent en l'endeutament corporatiu per tal d'enfortir el mercat de capitals.

La Comissió doncs, presentarà en el pròxim any, una nova proposta legislativa, ajustant-la amb la introducció de l'element obligatori i un enfocament gradual per a la BICCIS. Això per tant, tal i com exposa la Comissió en la seva Comunicació de 2015⁹, inclouria un element de compensació de pèrdues intragrups, fins que en una etapa posterior, es torni a introduir la consolidació.

⁹ Communication from the Commission to the European Parliament and the Council *"A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union. 5 keys Areas for Action"*, Brussels 17.6.2015. COM (2015) 302 final

3. BASE IMPOSABLE COMUNA CONSOLIDADA¹⁰

La Base Imposable Comuna Consolidada representa un conjunt de normes destinades al càlcul de la base imposable de les societats que resideixin fiscalment a la UE i als establiments permanents de les societats de tercers països que resideixin a la UE, a la consolidació de les bases imposables individuals en el cas que hi hagi un grup de societats i la distribució de la base imposable als EEMM a través d'una fórmula de repartiment.

3.1 Àmbit d'aplicació

La Proposta de Directiva s'aplicaria a aquelles societats constituïdes d'acord amb la legislació d'un Estat Membre sempre i quan reuneixin aquestes dues condicions:

- Adoptar una de les formes jurídiques previstes a l'Annex I de la Proposta de Directiva.
- Que la societat estigui subjecta a algun dels impostos de societats enumerats a l'Annex II o bé un impost similar.

També es podria aplicar a aquelles societats constituïdes d'acord amb la legislació d'un tercer Estat sempre i quan adoptessin alguna de les formes similars a les previstes a l'Annex I i estiguessin subjectes a un dels impostos de societats enumerats a l'Annex II.

El fet de que la Proposta de Directiva contempli una llista d'entitats i d'impostos té l'avantatge d'oferir simplicitat i certesa, però també l'inconvenient que caldrà anar actualitzant aquesta llista.

3.2 Opcionalitat¹¹

Aquella societat que sota els requisits que marca la Directiva, sigui resident fiscalment en un Estat membre pot optar pel sistema BICCIS. Així mateix, aquella societat que no sigui resident en un Estat membre, però que compleixi els requisits per subsumir-se en l'àmbit BICCIS pot optar per aquest sistema respecte d'un establiment permanent situat en un Estat membre.

S'assimila com a residents a un Estat membre les societats que compleixin alguna d'aquelles condicions:

- Aquelles que tinguin la seva constitució, domicili social o seu de direcció efectiva en un Estat membre, i en termes bilaterals no siguin residents fiscals en un tercer país.

¹⁰ Tot allò que s'especifica en aquest apartat es basa en el tenor literal de l'articulat de la Proposta de Directiva 2011, a falta d'un text harmonitzat en el relançament de la Proposta de Directiva BICCIS 2015.

¹¹ En aquest punt, cal destacar que la Proposta de Directiva 2015 preveu eliminar l'opcionalitat del sistema i imposar l'obligatorietat, almenys per aquelles empreses multinacionals.

- Aquelles que siguin residents en més d'un Estat membre, seran considerades residents en aquell on tinguin la seu de direcció efectiva.

Totes aquelles societats que optin pel sistema BICCIS subjectaran tots els seus ingressos, provinquin de dins o fora del seu Estat Membre de residència, a aquest sistema. En canvi, aquelles societats residents en un tercer Estat que optin per aquest sistema, subjectaran tots els seus ingressos relacionats amb l'activitat que dugui a terme l'establiment permanent a l'Estat Membre de residència.

La subjecció al sistema BICCIS implica la no subjecció des d'aquell moment a les disposicions nacionals relacionades amb l'Impost sobre Societats. No obstant això, les previsions d'aquesta Directiva s'aplicaran sens perjudici dels acords que es puguin celebrar entre EEMM.

L'opció per l'aplicació d'aquest règim s'informarà a l'autoritat competent de l'Estat Membre on sigui resident la societat o bé el grup fiscal tres mesos abans de l'acabament de l'any. Automàticament l'autoritat competent a qui li hagi estat comunicada l'opció, ho transmetrà a totes les autoritats competents d'altres membres del grup on siguin residents o hi estiguin establerts.

El termini inicial per a l'adopció del sistema serà de cinc anys, que podran ser renovats indefinidament per períodes de tres anys, excepte renúncia expressa dins els tres mesos anteriors a cada exercici. L'Administració competent determinarà si les societats que vulguin optar per aquest règim compleixen o no tots els requisits exigits a la Proposta de Directiva.

3.3 Càlcul de la base imposable

Els ingressos i despeses es computaran quan es realitzin, independentment de quan siguin satisfets efectivament, i seran mesurats individualment, conformant la base anualment.

La base es calcula computant els ingressos, restant aquells que siguin exempts, menys les despeses deduïbles i altres elements que siguin deduïbles.

3.3.1 Normes de valoració

Als efectes del càlcul de la base imposable, les transaccions es valoraran per la seva contraprestació monetària en euros (prenent el tipus de canvi mig anual en cas de ser un Estat Membre que no hagi adoptat l'Euro), en cas de ser una transacció no monetària o una donació en espècie rebuda d'una entitat benèfica pel seu valor de mercat, donacions en espècie realitzades a entitats benèfiques es valoraran pel seu valor fiscal i en cas de ser actius o passius financers per a negociar, pel seu valor raonable.

En la valoració de les existències o productes en curs la regla general serà utilitzar el sistema FIFO ("*First in first out*") o bé el Cost Mitjà Ponderat¹², sistemàticament i de forma uniforme. Les existències es podran deteriorar prenen com a base el menor valor del cost o bé el valor net realitzable¹³.

3.3.2 Concepte d'ingressos i ingressos exempts

Es consideren ingressos el producte de les ventes o prestació de serveis, exclòs l'Impost sobre el Valor Afegit i altres impostos, transmissió de béns i drets, interessos, dividendes i altres distribucions de beneficis, cànon, subvencions i donacions rebudes.

Seràn ingressos exempts els següents:

- Les subvencions directament vinculades a l'adquisició, construcció o millora d'actius fixos subjectes a depreciació.
- Els guanys producte de l'alienació d'una agrupació d'actius, incloent el valor de mercat no monetari.
- La distribució de beneficis rebuts
- Els guanys producte de l'alienació d'accions¹⁴
- Ingressos procedents d'un establiment permanent situat en un tercer país.

3.3.3 Despeses deduïbles i no deduïbles

Seràn despeses deduïbles tots els costos de venda nets (un cop deduït l'Impost sobre el Valor Afegit) incorreguts pel contribuent per tal de poder obtenir els ingressos, s'inclouen les despeses d'investigació i desenvolupament i aquelles derivades de l'obtenció de capital o deute per al desenvolupament de l'activitat econòmica.

També s'inclouran com a despesa deduïble les donacions¹⁵ a entitats de beneficència¹⁶ establertes a un Estat Membre o a un tercer país que disposi d'acord d'intercanvi d'informació

¹² El mètode FIFO considera que la primera existència que entra és la primera que surt. Per tant, el cost de la venda serà el més antic dels preus d'adquisició.

El Preu o Cost Mitjà Ponderat considera que el cost de la venda és la mitjana ponderada dels diferents preus d'adquisició en funció del volum d'unitats adquirides.

¹³ El valor net realitzable és l'import que es pot obtenir de la venda d'existències deduint els costos necessaris per a dur-ho a terme, així com els costos de fabricació en cas de ser matèries primeres o productes en curs.

¹⁴ Del tenor literal de la Proposta BICCIS 2011 no es va especificar el tipus d'accions els guanys de les quals podien ser considerats ingressos exempts. Davant d'aquesta llacuna, s'hauria d'entendre que els guanys producte de l'alienació de tot tipus d'accions podrien ser considerats ingressos exempts.

¹⁵ Aquest tipus de donació, que s'inclou íntegrament com a despesa deduïble en la confecció de l'Impost, difereix bastant del sistema impositiu societari espanyol actual, ja que la legislació tributària reconeix una deducció en quota en la confecció de l'Impost sobre Societats, en la mesura en que l'entitat receptora de la donació pugui o hagi optat pel règim fiscal especial de la Llei 49/2002 de règim fiscal de les entitats sense ànim lucratiu i dels incentius fiscals al mecenatge.

segons allò disposat a la Directiva 2011/16/EU. S'estableix un topall màxim per a la deducció de dites despeses en el 0,5% dels ingressos anuals.

In sensu contrario, seran considerades despeses no deduïbles:

- Distribucions de beneficis i reemborsament de capital o deute.
- La transferència de guanys contra reserves que formi part del capital de la societat.
- La despesa d'Impost sobre Societats.
- Els suborns.
- Multes i sancions.
- Costos producte de la intenció d'obtenir ingressos exempts.
- Donacions considerades no deduïbles.
- Costos relacionats amb l'adquisició, construcció o millora d'actius fixos no considerats com a deduïbles.
- Impostos, amb excepció dels impostos especials que graven els productes energètics, l'alcohol i el tabac.

En cas d'un grup de societats, la deducció de dites despeses s'aplicarà prorratejada, d'acord amb els criteris que s'aplicarien individualment, als membres del grup segons estiguin situats en cada Estat Membre.

El total de despeses deduïbles s'ajustarà al tancament de l'exercici amb la variació d'existències de productes acabats i productes en curs. No es realitzarà aquest ajustament, en cas de contractes a llarg termini.

3.3.4 Amortització

La base de l'amortització comprendrà també el cost directament relacionat amb l'adquisició, construcció o millora d'un actiu fix. Els costos indirectament relacionats en la producció de l'actiu també s'afegiran a la base de l'amortització tot i que no seran deduïbles. En el cas d'un arrendament financer, es podran deduir l'interès dels pagaments de l'arrendament de la base imposable (només se'l podrà deduir aquell que en tingui la propietat econòmica).

Els actius fixos o immobilitzats hauran de ser amortitzats individualment d'acord amb la seva vida útil. Els actius financers i intangibles no es trobaran subjectes a depreciació.

La base de la deducció, en el sistema impositiu espanyol, no podria excedir del 10% de la base imposable del període impositiu, sent la quantia de la deducció el 35% de la base de la deducció.

¹⁶ La pròpia proposta de Directiva preveu els requisits que hauria de complir una entitat per ser considerada de beneficència.

3.3.5 Pèrdues

Les pèrdues es deduiran en els períodes ulteriors al que es produeixin¹⁷. La reducció de la base imposable com a producte de les pèrdues no podrà resultar mai negativa.

3.4 Consolidació

Un contribuent podrà formar un grup amb tots els seus establiments permanents localitzats en altres EEMM, tots els establiments permanents localitzats en un Estat Membre respecte les societats filials residents en un tercer país, totes les societats filials residents en un o més EEMM, altres contribuents que són societats filials de la mateixa companyia resident en un tercer país sempre i quan compleixi els requisits per a ser considerada contribuent als efectes de la Proposta de Directiva.

Una companyia en insolvència o liquidació no podrà formar part d'un grup, abandonant l'existent en cas de formar-ne part prèviament.

Els grups consolidaran les seves bases imposables. En cas de que el resultat sigui negatiu, el mateix es compensarà amb la següent base consolidada positiva. En cas de resultar positiva, es repartirà d'acord amb la fórmula de repartiment.

En el càlcul de la base imposable consolidada, els guanys i pèrdues derivades de les transaccions dutes a terme entre els membres del grup no seran tingudes en compte.

Cada grup documentarà a través d'un mètode consistent i adequat les seves operacions intra-grup. El mètode només es podrà canviar per motius econòmicament vàlids al començament de l'exercici.

3.5 Reorganització empresarial

La reorganització empresarial dins d'un grup o el trasllat del domicili d'un membre del grup no podrà donar lloc a guanys o pèrdues als efectes de determinar la base imposable consolidada.

Si la reorganització es produeix entre grups, les pèrdues podran ser traslladades al grup posterior al que s'incloguin.

¹⁷ A diferència també de la legislació societària espanyola, en l'articulat europeu no s'estableix un límit temporal per a poder compensar les pèrdues transfrontereres.

3.6 Clàusules anti abús

Les transaccions artificials realitzades únicament amb la finalitat d'evadir impostos s'inclouran pel càlcul de la base imposable. No s'ha de confondre una clàusula anti abús amb l'economia d'opció, que et permet escollir entre dues o més opcions, aquella que resulti més beneficiosa.

No seran deduïbles els interessos pagats a una societat associada resident en un tercer país amb el que no existeixi un intercanvi d'informació comparable a l'intercanvi d'informació que requereix la Directiva 2011/16/EU. Seran deduïbles els interessos encara que no existeixi intercanvi, si aquests resultessin ser els que haurien pactat parts independents.

3.7 Fórmula de repartiment

La base imposable consolidada es repartirà entre els membres del grup al final de cada exercici sobre la base d'una fórmula de distribució. En la determinació de la quota prorratejada d'un grup, la fórmula donarà la mateixa importància al factor ventes, mà d'obra i actius. Adoptarà la forma següent:

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

Només es distribuirà quan sigui positiva.

Sens perjudici de la quota que resulti, si el contribuent principal o bé una autoritat competent considera que el resultat no reflecteix prou fidelment l'extensió de l'activitat econòmica d'un grup pot demanar un mètode alternatiu.

Les introduccions o abandonaments d'una societat dins d'un grup durant l'any es computaran proporcionalment al temps que la companyia ha format part del grup fiscal.

Anàlisi dels components

En quan al factor treball, d'una banda s'inclourà la meitat del total de despeses de personal d'un membre al numerador i el total de despeses de personal del grup al denominador, i d'altra banda la meitat de nombre d'empleats d'un membre del grup al numerador i el total de nombre de treballadors del grup al denominador.

El nombre de treballadors es mesurarà al final de l'any, tenint en compte per a determinar-los la legislació nacional de cada Estat Membre.

Els treballadors estaran inclosos dins el factor treball d'aquell grup de qui percebin la remuneració, excepte que estiguin sota la responsabilitat i control d'un altre, que formaran part del factor treball d'aquest darrer.

En quan al factor actiu, aquest estarà integrat pel valor mitjà de tots els elements de l'immobilitzat material ja siguin en propietat o en règim d'arrendament d'un membre del grup al numerador, i la totalitat del valor mitjà de tots els elements de l'immobilitzat material ja siguin en propietat o en règim d'arrendament del grup al denominador.

L'actiu s'inclourà a aquell membre que en sigui el propietari econòmic, i si aquest no es pot determinar a aquell que en sigui el propietari legal.

Els terrenys i altres elements de l'immobilitzat material no amortitzables es valoraran pel seu cost original.

Respecte al factor ventes, es determinarà en el total de les ventes d'un membre del grup al numerador (incloses aquelles fetes en un establiment permanent) i el total de ventes del grup al denominador.

Els ingressos exempts, interessos, dividendes, cànons i guanys de l'actiu no s'inclouran com a factor ventes, excepte si són conseqüència del desenvolupament normal de l'activitat econòmica.

Les ventes es localitzaran a l'Estat Membre d'expedició o transport.

La quota distribuïda es pot ajustar pels següents ítems:

- Les pèrdues no desgravades incorregudes pel contribuent abans d'entrar en aquest sistema.
- Les pèrdues no desgravades incorregudes pel grup.
- Les quantitats relacionades amb l'alienació de l'immobilitzat i contractes de llarga durada.
- Els impostos previstos a la Directiva, quan per mitjà de normativa nacional se'n permet la seva deducció.

3.8 Quota impositiva

Al Projecte BICCIS no es preveu una harmonització de tipus de gravamen. De forma que cada Estat membre podrà seguir aplicant el seu tipus de gravamen a la quota que li correspongui de la base imposable.

D'una banda, els defensors del projecte avalen la no harmonització dels tipus de gravamen ja que així no s'anul·la la competència fiscal, sinó que es convertirà en un instrument molt útil, al mostrar amb molta claredat i transparència quin Estat estableix una major tributació a les empreses (al ser una base imposable uniforme, només canvia el tipus de gravamen).

Segons la Comissió, l'existència de tipus de gravamen diferenciats permet mantenir un cert grau de competència fiscal dins del mercat interior i permet que els EEMM tinguin un major control tant de la seva competitivitat com de les seves previsions i necessitats pressupostàries.

3.9 Deduccions

El Projecte només determina de forma molt residual la possibilitat de poder aplicar deduccions, concretament deduccions de: determinats impostos locals, provisions tècniques d'estabilització d'entitats asseguradores i la possible compensació de pèrdues anteriors a l'entrada al grup. No obstant això, es creu que l'aplicació a l'arbitri de cada Estat Membre de les seves pròpies deduccions, desvirtuaria la BICCIS al perdre la seva uniformitat.

3.10 Administració i procediments

Cada contribuent haurà de presentar la seva corresponent declaració davant l'Autoritat competent. En cas de ser un grup, es presentarà la declaració consolidada davant l'Autoritat competent, en el termini de 9 mesos després del tancament de l'exercici fiscal.

L'autoritat tributària principal, serà aquella autoritat competent de l'Estat Membre en el que el subjecte passiu principal sigui resident, o si es tracta d'un establiment permanent aquell on el contribuent no resident es troba. Per tant, els contribuents conservaran la mateixa autoritat que tinguin segons la legislació pròpia de l'Estat en el que es trobin.

S'estableix la possibilitat de regularitzar tres anys després de la finalització del termini de presentació de la declaració, ampliable a sis anys per declaració incorrecta deliberada o greument negligent i ampliable a dotze anys en cas de procediment penal. No es pot regularitzar la base imposable consolidada si el deute és inferior a 5.000 Euros o a un 1% de la base imposable consolidada si és inferior.

Les auditories i avaluacions es desenvoluparan en els termes que determini la llei nacional de cada Estat Membre d'on sigui resident el contribuent. Malgrat això, l'autoritat tributària principal, d'ofici o a petició d'una autoritat competent, podrà iniciar i coordinar auditories (entenen per auditories aquelles investigacions, inspeccions i exàmens de qualsevol tipus que poden ser realitzades per una autoritat competent per tal de verificar el compliment de la

Directiva per part d'un contribuent) de membres del grup, determinant conjuntament l'abast i contingut del procediment en qüestió.

La base imposable consolidada i els documents justificatius de la mateixa cal que estiguin en una base de dades central on les autoritats competents hi tinguin accés.

Un recurs judicial contra una decisió de l'Autoritat competent es regirà per la legislació de l'Estat membre del contribuent principal.

4. RELACIÓ DE LA PROPOSTA BICCIS AMB ALTRES INSTRUMENTS

L'Impost sobre Societats des dels seus inicis, va íntimament relacionat amb la comptabilitat, primer perquè és necessari quantificar el fet imposable i segon perquè per l'exigència de la gestió i administració de l'impost és necessari portar un registre de les diferents transaccions econòmiques. Aquestes tasques són pròpies de la disciplina comptable.

El 13 de juny de 2000 la Comissió Europea va publicar la Comunicació "*La Estrategia de la informació financiera en la UE: camino a seguir*" [COM (2000) 359], en la qual es va proposar que totes aquelles empreses que fossin admeses a cotització en un mercat oficial, elaboressin els seus estats financers consolidats d'acord amb un grup de normes de comptabilitat, les NIC.

Aquesta previsió va ser aprovada per la Unió Europea en el Reglament (CE) N°. 1606/2002 del Parlament Europeu i del Consell, de 19 de juliol de 2002, relativa a l'aplicació de normes internacionals de comptabilitat.

Actualment no existeix una harmonització comptable en l'àmbit de la UE, sinó que l'aplicació de les normes internacionals de comptabilitat (d'ara en endavant, NIC) només és obligatòria per aquells grups d'empreses que cotitzen o que han emès instruments admesos a cotització en algun dels mercats oficials de la UE. La resta d'empreses o grups elaboren la seva comptabilitat d'acord amb la seva normativa comptable interna.

Com que el projecte BICCIS no interfereix en la comptabilitat sinó només en el càlcul de la base imposable, no seria possible tal i com estableix la Llei de l'Impost sobre Societats espanyola, partir del resultat comptable i ajustar-lo per tal d'arribar a una base imposable, sinó que caldria configurar la base imposable de nou, incloent a l'articulat de la Proposta qüestions típiques de comptabilitat tals com la definició d'actiu i passiu, el sistema d'amortització, etc., pel que a simple vista sembla que no seria necessària una harmonització comptable.

Tot i que el projecte no precisi una harmonització comptable, caldria alinear els conceptes comptables definits a les Normes Internacionals de Comptabilitat amb els conceptes fiscals inclosos a la Proposta de Directiva, ja que en cas de que uns i altres diferissin, els costos de reformulació dels estats financers de les empreses o grups d'empreses serien molt més elevats.

Un aspecte que planteja dubtes és què passarà si s'adopta la Proposta de Directiva amb els Convenis per evitar la Doble Imposició vigents i subscrits entre Estats Membres o bé entre

aquests i tercers països. L'article 8 de la Proposta de Directiva preveu la prevalença de la Directiva respecte als Convenis subscrits entre EEMM.

El que caldria plantejar-se és que si el sistema BICCIS entrés en vigor, d'acord amb l'art.3.2 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea¹⁸ pel qual la Unió Europea té exclusivitat per a concloure tractats internacionals, la forma d'un Conveni per evitar la Doble Imposició, en la mesura en que afectés al contingut BICCIS, hauria de ser també competència exclusiva de la UE.

El règim BICCIS suposaria un pas endavant en relació al conflicte amb els Convenis per evitar la Doble Imposició, ja que si bé és cert que per aplicació del principi de primacia s'impediria l'aplicació de CDI subscrits entre dos EEMM, el nou sistema no es pronuncia si el conflicte es planteja entre la Directiva i un CDI firmant amb un tercer estat. En aquest últim cas, és molt probable que la Directiva hagués de cedir a favor dels drets consolidats en virtut de l'article 30.4.b) de la Convenció de Viena sobre el Dret dels Tractats que regula l'aplicació dels tractats successius en la mateixa matèria¹⁹, i pel reconeixement que ha fet la mateixa Comissió d'aquesta circumstància²⁰.

Tal i com determina el paràgraf anterior, la primacia que la mateixa Comissió Europea reconeix als Convenis per evitar la Doble Imposició o a altres tractats subscrits entre tercers estats i països membres de la Unió Europea faria trontollar el sistema establert a la Proposta BICCIS, ja que aquesta es veuria desplaçada per l'aplicació dels Convenis anteriorment referenciats. Això jugaria a favor d'aquelles entitats que d'aquesta inconsistència en fessin una oportunitat per a traslladar part del seu benefici o eludir el pagament de l'impost en determinades operacions.

Com a element per a poder suplir aquesta inconsistència la Unió Europea es podria plantejar, en tant que organisme integrador del conjunt dels països europeus, subscriure, a partir del moment

¹⁸ **Artículo 3. 2.** *La Unión dispondrá también de competencia exclusiva para la celebración de un acuerdo internacional cuando dicha celebración esté prevista en un acto legislativo de la Unión, cuando sea necesaria para permitirle ejercer su competencia interna o en la medida en que pueda afectar a normas comunes o alterar el alcance de las mismas.*

¹⁹ **30. Aplicación de tratados sucesivos concernientes a la misma materia.** 1. *Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 103 de la Carta de las Naciones Unidas, los derechos y las obligaciones de los Estados partes en tratados sucesivos concernientes a la misma materia se determinarán conforme a los párrafos siguientes:* 4. *Cuando las partes en el tratado anterior no sean todas ellas partes en el tratado posterior: b) en las relaciones entre un Estado que sea parte en ambos tratados y un Estado que sólo lo sea en uno de ellos, los derechos y obligaciones recíprocos se regirán por el tratado en el que los dos Estados sean partes.*

²⁰ "A different treatment is envisaged for agreements between Member States and third countries concluded before the Directive enters into force. To the extent that they may incorporate rights and obligations which are not in line with the Directive, those agreements will not be affected" Transacions and dealings between the group and entities outside the group. CCCTB/RD/003/doc/en. Brussels, 1 september 2010. "it would be necessary to allow MS in certain respects to derogate temporarily from the rules adopted in order to respect existing obligations" CCCTB: possible elements of a technical outline. CCCTB/WP057\doc\en . Brussels, 26 July 2007

en que entrés en vigor la Directiva, ella mateixa tots els Convenis en matèria fiscal en aquells àmbits on l'harmonització de la imposició for complerta. D'aquesta manera, es veurien reduïdes les oportunitats per part de països membres en la relació amb tercers estats d'aprofitar les llacunes legals per erosionar les seves bases imposables i traslladar els seus beneficis empresarials.

5. POSICIÓ DELS ESTATS MEMBRES RESPECTE A LA PROPOSTA DE DIRECTIVA BICCIS

Després de la publicació de la proposta de Directiva de 16 de març de 2011, els parlaments nacionals van poder expressar la seva postura al respecte, als presidents del Parlament Europeu, del Consell i de la Comissió.

Mitjançant el procediment previst al Protocol número 2 sobre l'aplicació dels principis de subsidiarietat i proporcionalitat la Comissió transmet els seus projectes d'actes legislatius als Parlaments Nacionals per a ampliar consultes sobre l'aplicació dels principis de subsidiarietat i proporcionalitat. Per a realitzar tal avaluació, s'ha d'incloure una fitxa amb elements que permetin avaluar l'impacte financer i els efectes que puguin produir en la normativa interna de cada Estat Membre.

Cada Parlament nacional en el termini de vuit setmanes a partir de la data de transmissió del projecte d'acte legislatiu, pot dirigir al President de la Comissió un dictamen motivat que exposi les raons per les que considera que el principi s'ajusta o no al principi de subsidiarietat i proporcionalitat.

Anem a veure a continuació la postura respecte al projecte BICCIS que van adoptar els Estats (ordenats per ordre alfabètic).

Alemanya²¹ d'una banda recolza l'oportunitat que ofereix la creació d'una base imposable comuna d'augmentar la transparència en la fiscalitat de les empreses, reduir els costos de compliment per a les mateixes, eliminar els obstacles existents en el mercat intern i facilitar les activitats transfrontereres.

Respecte a la possibilitat de dur a terme el projecte a través del procediment de cooperació reforçada²², creu que existiria risc si només uns quants Estats adopten normes comunes, alimentant una nova competència fiscal en aquells estats que estan més enllà del sistema de cooperació reforçada. Per contra, l'existència de només una llei en tota base harmonitzada impediria als EEMM establir incentius per a desplaçar els ingressos gravables.

Alemanya rebutja l'opcionalitat, ja que creu que això suposaria una càrrega addicional significativa pels negocis i la gestió financera, provocant una externalització de la base

²¹ <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/debta.do>; <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/debra.do>

²² La cooperació reforçada és un procediment que permet que com a mínim nou països de la UE puguin establir una integració o sistema de cooperació avançada en un àmbit concret, sense la participació d'altres països de la UE. Aquest procediment és molt útil per a superar la paràlisi, en propostes bloquejades per un únic país o un petit grup de països.

impositiva cap a països amb un tipus impositiu potencialment menor, més concretament, la Comissió de Finances l'accepta només com a fase de transició per a que permetés a les empreses preparar-se.

No proposa objeccions fonamentals, però proposa a la Comissió que configurar una base tributària simple i àmplia i amb beneficis especials per a certs sectors o grups permetria millorar la transparència i establir tipus impositius més baixos en els ingressos fiscals. A més a més, tem que el tractament de les despeses d'investigació i desenvolupament i la valoració de les provisions de pensions no condueixin a una ampliació de la base, sinó més aviat a una reducció, afavorint així principalment als països amb una indústria antiga i no a les empreses de tecnologia i creixement, que són les que configuren el teixit econòmic.

Fa especial èmfasi a tot allò referit a la Consolidació a la Proposta, on determina que una harmonització de les bases imposables (sense una consolidació simultània) no seria suficient per aconseguir els objectius que pretén la Directiva. En conseqüència, rebutja l'estratègia proposada en dos passos: primer conformar una base imposable uniforme i després el procés de consolidació. Tem que alguns països poguessin aprovar la unificació de la base imposable, però posteriorment rebutjar la consolidació, aleshores Alemanya hauria perdut la seva competència legislativa en l'Impost sobre Societats, sense poder aportar-hi res.

Després de l'opinió del Comitè Econòmic del Consell Federal (*Bundesrat*), la consolidació és només acceptable si va acompanyada d'una harmonització de tipus impositius i una distribució justa que no permeti acords abusius. Si no s'harmonitzessin els tipus impositius o almenys es proposés una limitació substancial de tipus impositius, es desencadenaria una competència fiscal addicional en la fiscalitat dels factors econòmics mòbils, degut a l'espiral de reducció de tipus que estant patint els Estats membres, perden control sobre la base impositiva. A més a més, critica el mecanisme de repartiment, ja que no permetria una adequada distribució entre els EEMM, per exemple els països d'alta tecnologia com Alemanya estarien en desavantatge per no està inclòs en la fórmula de repartiment, el valor dels actius intangibles generats internament.

No obstant això, incorpora alguns matisos com que la Proposta no només englobi a les corporacions sinó també a les associacions (degut a les particularitats que configuren les pròpies empreses germàniques) i a les societats de persones (*partnerships*), ja que aquestes formes jurídiques no queden cobertes per la Directiva de la Comissió, havent d'adaptar-se les autoritats fiscals alemanyes a una minoria d'empreses augmentant considerablement les despeses. Un altre aspecte particular d'aquest país, és que la recaptació per l'Impost sobre Activitats Econòmiques és major que la recaptació originada en l'Impost sobre Societats, per la qual cosa, al no incloure l'IAE en el còmput de la BICIS, provocaria una desintegració de la base imposable.

Considera que cal revisar les normes administratives en el context de la proposta, la introducció d'una BICCIS no pot provocar que les empreses puguin escollir lliurement el seu domicili fiscal, és a dir, els drets de les autoritats fiscals en l'aplicació dels impostos no es poden veure restringits.

S'espera que la introducció d'una BICCIS suposi ingressos fiscals considerables per Alemanya. La planificació dels seus efectes s'hauria d'iniciar ràpidament perquè pot perllongar-se durant un temps considerable. La introducció de BICCIS és un projecte molt ambiciós, que no es pot desenvolupar en un curt termini, sinó que seria necessari crear un grup de treball per tal d'avaluar tots els components de la proposta i poder arribar a un acord amb Alemanya.

Alemanya valora positivament que s'hagi tingut en compte l'aplicabilitat de lleis processals nacionals, de forma que conserven la competència bàsica per a regular aquesta àrea.

Un representant del Ministeri de Finances del Consell Federal i el mateix Comitè de Finances expressen el seu descontent en que no tots els països estiguessin involucrats en la posició negociadora de la Proposta i aquest fet desprotegeix el drets legals de participació. Creuen que és essencial la seva participació degut a l'impacte que tindria una llei d'aquest tipus i esperen que s'obri la oportunitat de negociació per a prendre posició al respecte.

Al 2006, el ministre de finances M. Bratuorne de Bèlgica va declarar-se políticament favorable al projecte BICCIS. El principal temor del Ministre era si l'establiment d'una base imposable uniforme no podria tenir un efecte negatiu provocant la pèrdua d'ingressos en el pressupost, així com si els governs nacionals podrien treballar junts de forma efectiva pel control i l'establiment d'un impost a càrrec d'un grup d'empreses establertes en EEMM diferents.

A **Bèlgica**²³ la Comissió d'Hisenda creu que la introducció del sistema suposaria menors ingressos fiscals, majors costos d'execució per a mantenir els dos sistemes, i els costos financers i administratius serien proporcionals si es compensen amb avantatges substancials.

En la mateixa línia amb la que s'expressava Alemanya, considera la fórmula de repartiment desavantajosa pels EEMM amb un sector terciari importació i factors com actius financers intangibles, que no s'inclouen al model de distribució, concretament Bèlgica és un estat membre amb un sector de serveis significatius, pel que el projecte de llei podria ser perjudicial per ells.

En l'emissió del seu informe, Bèlgica dona un informe positiu sobre l'aplicació dels principis de proporcionalitat i subsidiarietat, però el fet de que sigui opcional faria suportar costos addicionals per a l'aplicació d'ambdós sistemes simultàniament.

²³ <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/bechb.do>

També posa èmfasi en el fet de que no es preveu l'harmonització de tipus, el que suposaria un problema degut a la diferència entre el tipus legal i el tipus efectiu, podent haver-hi un risc de deslocalització cap a aquells països amb tipus impositius més baixos.

A **Bulgària**²⁴ el Consell de Ministres mostra la seva oposició a la introducció de BICCIS, la seva introducció privaria a la UE dels avantatges competitius creats per la diversitat de normes fiscals i tipus impositius i això provocaria que la inversió estrangera es desviés de la UE cap a països amb règims fiscals més favorables.

Entre els aspectes més criticats es menciona el mecanisme de la fórmula de repartiment ja que creuen que no reflecteix adequadament les característiques específiques de l'economia de cada Estat Membre o les diferències en el seu nivell de vida o desenvolupament econòmic. S'estaria privant als EEMM de poder disposar d'un mecanisme per a regular l'estabilitat macroeconòmica i assegurar un pressupost equilibrat.

Augmentaria el cost administratiu degut a que hi haurien dos sistemes paral·lels, tant per les empreses com pels EEMM.

La Comissió d'Assumptes Europeus i Supervisió de Fons Europeus en l'emissió del seu informe recolza l'opinió emesa pel Consell de Ministres i afegeix que suposaria una davallada en la inversió.

El Comitè d'Assumptes Europeus de **Dinamarca**²⁵ diu que cal avançar més per saber si compleix amb el principi de subsidiarietat o no. Entre els aspectes pendents de resoldre es menciona l'aspecte d'un tipus impositiu mínim, com actuar si les autoritats fiscals no utilitzen eficientment el sistema i si es privaria als estats de la possibilitat d'usar aquests mecanismes per a les seves polítiques estructurals.

A **Eslovàquia**²⁶ el Comitè del Consell Nacional diu que no és partidari de la proposta, ja que la competència fiscal és matèria exclusiva dels EEMM. Considera també, que la Proposta de Directiva tindria un impacte negatiu en el creixement del Producte Interior Brut (d'ara en endavant, PIB) i de l'ocupació, reduint així el benestar general, i no està convençut que la proposta faci una contribució a la simplificació i l'eficiència dels sistemes fiscals.

²⁴ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-464.951+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

²⁵ <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/dkfol.do>

²⁶ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-465.011+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

Espanya²⁷ es mostra partidària de la Proposta i també del seu caràcter facultatiu. A més a més creu que el projecte compleix el principi de subsidiarietat, ja que a través de l'existència de 27 normatives diferents per a calcular la base tributària, fa que s'hagi de treballar amb 27 administracions diferents, un règim molt complex per a determinar la manera com han de tributar les transaccions del grup (el que a dia d'avui es denominen preus de transferència). La proposta doncs, pretén reduir els costos administratius i la inseguretat jurídica a través d'un únic conjunt de normes conduents a la presentació d'una única declaració fiscal.

Irlanda²⁸ considera que no existeixen suficients elements quantitius i qualitius proporcionats per a la Comissió per a poder formar-se una opinió. Malgrat això, considera que no està suficientment justificat que l'acció dels EEMM individualment considerats, pugui ser igual d'efectiva i eficient que la de la UE. A més a més, considera que afegir un nou sistema als 28 ja existents no proporcionaria més simplicitat i eficiència.

Un altre punt de sospita és que la BICCIS afavoriria sobretot a les grans empreses i no a petites empreses, a més a més de les previsions de reduir la inversió, els ingressos, el PIB i la ocupació i augmentar els costos.

Itàlia²⁹ va adoptar una postura relativament positiva davant el projecte BICCIS, considerant que era un pas positiu inicial cap a una major harmonització de les polítiques fiscals, però no va considerar que això fos suficient per a aconseguir resultats vertaderament significatius. Es critica l'absència de regulació en aspectes com l'establiment de tipus impositius o si més no un nivell màxim dins el qual s'exigeix als EEMM fixar el seu tipus. A més a més, es preferiria una BICCIS obligatòria perquè el sistema no es convertís en un simple càlcul de conveniència per part de les empreses.

Valora positivament que les empreses que optin per la BICCIS hagin de tractar amb una sola administració tributària en quan a la nacionalització i a facilitar la càrrega administrativa. Un altre aspecte criticat és que la proposta compliria més les necessitats de grans empreses, deixant al marge les petites i mitjanes empreses, que en l'economia italiana tenen un pes significatiu³⁰.

²⁷ <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/escor.do>

²⁸ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-465.017+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

²⁹ <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/itsen.do>; <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/itcam.do>

³⁰ Itàlia és el primer país europeu en nombre de petites i mitjanes empreses (PIMES). Concretament té més de 5.200.000 PIMES. "Pymes: corazón económico de Italia. PRIMO Sebastiani. Capital 01 septiembre 2014".

El Ministeri de Finances de **Lituània**³¹ és reticent a adoptar la Proposta ja que tem que es perdin els avantatges fiscals que tenen a la regulació.

Entre aquells aspectes en què divergeix es troben el fet de que haver d'aplicar dos sistemes fiscals suposaria un augment de costos, que la consolidació no seria un punt positiu per al país ja que a Lituània hi ha situades moltes filials, per tant al estar les empreses matrius en altres països de la UE, la seva distribució no estaria en línia amb els interessos del país, reduiria alguns ingressos del pressupost, així com el PIB, la inversió i l'ocupació i al no operar a nivell internacional (fora de la UE) plantejaria dubtes sobre si contribuiria al compliment dels augments de competitivitat global de la UE.

El Comitè d'Auditoria va expressar el seu rebuig al compliment del principi de proporcionalitat ja que augmentaria la càrrega administrativa de les empreses i també els costos d'implementació a les autoritats administratives.

El Comitè d'Inversions creu que la fórmula de repartiment hauria de tenir més en compte el nombre de treballadors i no les despeses de personal ja que aquells països on els salaris són més baixos no haurien de ser privats dels ingressos fiscals que suposaria si tinguessin un nivell de salaris més o menys equiparat.

L'Institut de Lliure Mercat creu que l'absència d'una harmonització fiscal no obstaculitzaria el comerç. El projecte BICCIS no compliria l'objectiu d'impulsar el creixement i la creació d'ocupació, per a fer això, els països haurien de reduir la càrrega fiscal i millorar l'ambient de negocis.

La Cambra de Representats de **Malta**³² creu que no s'aconseguirà l'objectiu d'eliminar els principals obstacles al creixement en el mercat interior, i que els objectius que marca la Directiva serien més efectius si fossin implementats a nivell nacional.

Considera que continua subsistint la problemàtica dels preus de transferència, ja que els que no opten per aplicar el sistema BICCIS encara els apliquen. De fet, ja existeix *El Foro Conjunto de Preciso de Transferencia*³³ que en tracta el tema, com per exemple el Codi de pautes de conducta³⁴ que tracta sobre el valor. Per tant, no és necessària una acció des de la UE.

³¹ <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/ltsei.do>

³² <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-465.003+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

³³ Es tracta d'un grup consultiu d'experts que tracta dels eventuais ajustaments per l'aplicació dels preus de transferència.

³⁴ El Codi de Conducta es presenta com un instrument per a combatre la competència fiscal perjudicial en l'àmbit de la imposició directa de les empreses. Mitjançant aquest Codi de Conducta els Estats Membres es comprometen a no

En la mateixa línia que molts d'altres, considera que la fórmula de distribució provoca distorsions afavorint a aquells països que depenen de sectors econòmics amb un treball intensiu i perjudica a aquells amb alta productivitat, activitats econòmiques de valor afegit i amb un tamany de mercat restringit.

S'esperen pèrdues en el PIB, els ingressos i l'ocupació.

Els **Països Baixos**³⁵ creuen que no està suficientment demostrat que l'acció de la UE sigui millor que la dels EEMM i creuen que no compleix amb el principi de subsidiarietat, ja que reduiria el PIB europeu.

La proposta resultaria en dos sistemes diferents el que comportaria un increment dels costos d'implementació, també faria falta adoptar els convenis fiscals al nou sistema i això seria desproporcionat en relació als beneficis que portaria, a més a més de suposar un desavantatge per aquells EEMM amb majoritàriament sector de serveis, actius intangibles i financers.

La Cambra Baixa del Parlament de **Polònia**³⁶ creu que la proposta no compleix amb el principi de subsidiarietat i que la UE no té competència per adoptar actes legislatius relatius a la imposició directa.

A **Regne Unit**³⁷ no consideren que la implementació d'una BICCIS sigui necessària per a incrementar la simplicitat i l'eficiència en la imposició societària a la UE, ja que els impediments a les activitats transfrontereres poden ser superats a través d'altres vies com instruments bilaterals o de coordinació.

També sospita de la reducció de la inversió, l'ocupació i el PIB, només amb un guany molt residual del benestar.

La **República Txeca**³⁸ no recolza el projecte de Directiva i no considera que compleixi amb el principi de subsidiarietat.

La Cambra de Diputats de **Romania**³⁹ creu que la introducció de BICCIS tindria un efecte insignificant, els criteris per aplicar la fórmula de repartiment estarien desequilibrats i l'aplicació

establir noves mesures fiscals que puguin ser considerades perjudicials i modificar les disposicions i pràctiques vigents per tal d'eliminar qualsevol mesura perjudicial.

³⁵ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-464.772+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

³⁶ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-464.980+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

³⁷ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-464.958+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

³⁸ <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/czsen.do> ; <http://www.ipex.eu/IPEXL-WEB/scrutiny/CNS20110058/czpos.do>

d'aquesta tindria efectes adversos, incrementant els costos administratius i financers per a les autoritats.

La implementació de la Directiva suposaria una important limitació en la sobirania dels EEMM.

El Parlament de **Suècia**⁴⁰ creu que hi ha risc que la proposta redueixi la competitivitat i tingui un impacte negatiu en la productivitat. A llarg termini podria tenir avantatges com la inversió, creixement de l'ocupació i el benestar. Només creu que és contrari al principi de subsidiarietat part del projecte.

Tal com hem pogut veure no existeix unanimitat entre els EEMM sobre la Proposta de Directiva. Bàsicament, l'àmbit en el que es mouen es troba entre el rebuig més absolut i una certa actitud positiva, però amb certes reserves.

Per tal de tenir una idea més visual, intentarem agrupar la diversitat d'opinions de la següent manera:

- Grup 1: el conformen aquells països que rebutgen totalment la proposta, ja sigui perquè creuen que va en contra del principi de subsidiarietat, com perquè consideren que les seves idees van en contra dels seus interessos. Aquí hi trobem: Bulgària, Eslovàquia, Holanda, Irlanda, Lituània, Malta, Polònia, República Txeca, Regne Unit i Romania).
- Grup 2: el conformen aquells estats que tenen una opinió més favorable, però que es reserven certs matisos (Alemanya, Bèlgica, Espanya, Itàlia, Suècia).
- Grup 3: tots aquells estats que encara no s'han pronunciat al respecte, o que no n'han emès un judici d'opinió complet, com per exemple Dinamarca.

Malgrat la posició que van mantenir els països en un primer moment al Novembre de 2014, els Ministres d'Economia i Finances de França, Itàlia i Alemanya va dirigir-se al Comissionat demanant l'harmonització fiscal a la Unió Europea. La Comissió va interpretar això com un impuls per part dels estats d'adoptar, ara sí amb més convicció, la BICCIS.

El Secretari Financer del Regne Unit sí que es va pronunciar específicament sobre la Proposta BICCIS 2015 el dia 18 de març de 2015. El que va expressar és que manté la seva posició respecte a la Proposta de 2011, determinant que la proposta incompleix els principis de proporcionalitat i subsidiarietat. A més a més, creu que els efectes econòmics beneficiosos pel

³⁹ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-466.992+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

⁴⁰ <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//NONSGML+COMPARL+PE-464.950+01+DOC+PDF+V0//EN&language=EN>

país no estan suficientment exposats, però creu que cal obrir un període de negociacions per avançar constructivament amb la Proposta.

De la mateixa manera, la Confederació Fiscal Europea, s'ha pronunciat aquest gener sobre el relançament de la Proposta BICCIS, determinant que no hi ha unanimitat en la Confederació per a considerar l'adopció del sistema com una eina permanent. Aquells que la recolzen creuen que cal centrar la Proposta en la recerca de problemes transfronterers i la reducció de costos i càrregues de compliment (com per exemple els preus de transferència o la compensació de pèrdues transfrontereres), centrant l'objectiu en millora l'operativitat i transparència. Aquells que s'hi oposen ho fan expressant el seu rebuig cap a: els criteris emprats en la fórmula de repartiment considerant que no són suficientment precisos i que poden no reflectir els elements que aporten la rendibilitat a l'empresa (sobretot pel que fa aquelles empreses orientades al sector serveis), la pèrdua de flexibilitat i sobirania per a utilitzar els impostos com a mesura per a frenar o estimular l'economia, consideren que seria necessari implementar primer el projecte BEPS per a considerar si és desitjable el Projecte BICCIS o no.

Valora positivament l'enfocament gradual que pretén el relançament de la Proposta, però requereix que s'arribi a un compromís clar sobre la introducció i el moment de la conformació de la base imposable comuna consolidada. No obstant això, consideren que la introducció de l'element d'obligatorietat per a les empreses multinacionals no és el millor, ja que sense cap experiència pràctica, suposaria uns majors costos per a les empreses i una major inseguretat (que es podria suplir amb un període de transició en que s'elaborarien jurisprudència i pràctiques).

Si s'observa l'agrupament d'opinions fet en els paràgrafs precedents, es pot observar com aquells països amb una tributació més elevada en l'àmbit corporatiu, es posicionen favorablement al Projecte de Directiva, mentre que aquells Estats amb una tributació molt més baixa, la rebutgen totalment, considerant que el fonament de la proposta no obeeix al principi de subsidiarietat i que va en contra dels seus interessos, al considerar que no pot garantir millorar la situació actual tributària i financera que tenen internament en cada un dels respectius Estats.

6. EXPERIÈNCIA COMPARABLE A ALTRES PAÏSOS⁴¹

La proposta BICCIS no és una iniciativa única, sinó que té antecedents sobretot en Estats Federals (com Estats Units, Suïssa o Canadà) on el sistema de la fórmula de repartiment opera des de fa ja molt de temps, pel que compten amb una regulació més detallada, així com doctrina i jurisprudència.

6.1 Estats Units

A Estats Units cada estat ha dissenyat el seu propi Impost sobre Societats. No obstant això, tots ells tenen essencialment el mateix contingut ja que van adoptar els principis continguts al *Uniform Division of Income for Tax Purposes Act*, promulgat l'any 1957 per la Conferència Nacional de Comissaris per a la Uniformitat de les Lleis Estatals.

El sistema empresarial diferencia dos tipus d'ingressos: els que tenen caràcter empresarial i aquells que no ho són. El mètode de la fórmula de prorrateig identifica aquella part dels ingressos relacionats amb l'activitat econòmica que poden ser gravats en un Estat en el que l'empresa hi té un punt de connexió. És a dir, les empreses calculen un percentatge de les seves activitats dins d'un Estat concret en relació a la totalitat d'activitat econòmica que realitza l'empresa, representant la participació de l'Estat en els ingressos de la companyia.

Els ingressos extraordinaris (o no comercials) són distribuïts mitjançant el mètode d'assignació que els atribueix a un Estat en concret, concretament l'Estat d'origen.

D'aquesta manera les empreses tributen d'acord amb la seva renda mundial, existint la possibilitat de gravar una mateixa renda en més d'un país, però amb l'existència d'un crèdit fiscal per a poder deduir la quantia d'impost pagada en un altre estat.

Tal i com es pot observar, el funcionament de la fórmula de prorrateig no difereix massa de la fórmula de repartiment el sistema BICCIS, ja que la quota atribuïda en un Estat es calcula amb la renda mundial gravable per un percentatge en funció de les ventes, els salaris i les propietats contingudes a un estat.

⁴¹ La informació continguda en aquest apartat ha estat extreta d'informes elaborats per experts sobre cada un dels sistemes fiscals referenciats a la bibliografia.

POMP Richard, LUCAS MAS Mayra: *La Tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos (Una introducción al modelo de articulación entre sistemas tributarios estatales del mercado norteamericano)*, pàgs. 137-167

RUIZ ALMENDRAL, Violeta: *La fórmula canadiense del "Sistema Tributario Representativo" como una posible forma de profundizar en el sistema de corresponsabilidad fiscal.*

FOSTER SWISS: *Un vistazo al sistema fiscal Suizo.* 14 de setembre de 2015

Durant molts anys, els estats van atribuir el mateix valor a cada factor que compon la fórmula, però actualment la gran majoria d'estats dóna més pes al volum de vendes. En definitiva, elaboren fórmules alternatives en funció de les necessitats canviants.

La jurisprudència nord-americana exigeix que la fórmula de prorrateig sigui justa, prohibint expressament aquelles fórmules que siguin manifestament arbitràries, havent de tenir consistència interna (en cas de que a totes les jurisdiccions es fes servir la mateixa ponderació a la fórmula, no resultés la imposició de més del 100% de la renda gravable) i externa (havent de demostrar els factors de la fórmula la generació d'ingressos).

6.2 Canadà

El sistema implementat a Canadà presenta similituds pel que fa a la consideració inicial de la base imposable ja que totes les províncies apliquen una mateixa definició sobre què ha de ser considerat base imposable, quines entitats s'hi troben subjectes i els elements que utilitzen per a la distribució de la seva quota: com són vendes i nòmines.

6.3 Suïssa

Suïssa presenta tres nivells de competència fiscal, un a nivell de la Confederació, un altre a nivell dels cantons (d'acord amb l'organització político-administrativa de l'Estat) i un tercer a nivell comunal o municipal.

Cada cantó té el seu propi sistema fiscal, dins els límits que la Constitució de la Confederació els atorga. No obstant això, l'any 1990 la Confederació va promulgar una llei d'harmonització integrant tots els principis generals a través dels que s'havien de desenvolupar els impostos directes en els diferents cantons i comunes.

7. ESTUDI DE LA PROPOSTA MITJANÇANT UN CAS REAL

Per analitzar quin impacte tindria l'aplicació pràctica de la Proposta es proposa l'anàlisi d'un cas real, l'empresa APPLE⁴².

La companyia APPLE dissenya, fabrica i comercialitza dispositius mòbils i multimèdia, ordinadors personals i una varietat de software, accessoris i aplicacions. La companyia ven els seus productes a tot el món a través dels establiments minoristes, botigues online així com també a través de tercers. L'any fiscal de la companyia acaba al setembre.

L'entitat gestiona el seu negoci d'acord amb una distribució geogràfica, bàsicament en segments operatius ubicats en funció del perfil i naturalesa dels seus clients. Un d'aquests segments és Europa, i concretament dins d'aquest hi trobem la filial que serà objecte d'estudi: APPLE RETAIL SPAIN, S.L.U..

La filial espanyola té com activitat l'explotació del negoci minorista, la prestació de serveis d'assistència, manteniment i servei post-venta i la compraventa i arrendament de productes, serveis, equips i recanvis en matèria electrònica i informàtica. L'exercici de la Societat és d'1 d'octubre a 30 de setembre.

Tal i com ja s'ha exposat anteriorment, per a poder calcular la quota de repartiment partirem d'un resultat consolidat⁴³ i un resultat individual de la filial, suposant que la integració de la base imposable s'ha realitzat conforme a la normativa prevista a la Proposta de Directiva⁴⁴.

Recordem la fórmula de repartiment⁴⁵:

$$\text{Share A} = \left(\frac{1}{3} \frac{\text{Sales}^A}{\text{Sales}^{\text{Group}}} + \frac{1}{3} \left(\frac{1}{2} \frac{\text{Payroll}^A}{\text{Payroll}^{\text{Group}}} + \frac{1}{2} \frac{\text{No of employees}^A}{\text{No of employees}^{\text{Group}}} \right) + \frac{1}{3} \frac{\text{Assets}^A}{\text{Assets}^{\text{Group}}} \right) * \text{Con'd Tax Base}$$

⁴² Per a poder realitzar l'anàlisi s'utilitzen els comptes anuals de l'empresa matriu i la filial espanyola que s'adjunten com Annex I i Annex II.

⁴³ El resultat consolidat està format pels segments geogràfics d'Amèrica, Europa, Xina, Japó i la resta de l'Àsia del Pacífic. Es destaquen independentment els segments de Xina i Japó degut al seu volum de vendes respecte a la resta del continent.

⁴⁴ La falta d'informació exhaustiva d'ambdues companyies no permet realitzar un estudi permenoritzat de càlcul de la base imposable valorant cada una de les rentes individualment i de forma separada per a integrar-la en el resultat conjunt.

⁴⁵ Prendrem totes les quanties en milions d'euros.

Prendrem el factor "net sales" dels comptes anuals consolidats per a calcular el volum de vendes del grup i l'import net de la xifra de negocis per a determinar el percentatge de vendes de la filial espanyola. D'aquesta manera i tenint en compte que el canvi de dòlars a euros el desembre de 2015 és de 1,08674 USD/EURO:

$$\frac{217.963.649,58}{168.204.300.000} = 0,00129582$$

Al numerador s'hi troba el total de vendes de la filial espanyola, mentre que al denominador es determina el total de vendes del grup.

De la mateixa manera, per a calcular el factor treball prendrem la meitat de les despeses de personal del grup i la meitat de les corresponents a la filial espanyola. Així mateix, repetirem la mateixa mecànica amb el nombre de treballadors, conformant el numerador les xifres de la filial espanyola i al denominador les xifres consolidades del grup.

$$\frac{1}{2} * \frac{33.614.721,48}{11.035.720.000} + \frac{1}{2} * \frac{1.101}{97.000} = 0,00719825$$

Pel que fa al factor actiu estarà format pel valor mitjà de tots els elements de l'immobilitzat material de la filial espanyola al numerador, i la totalitat del valor mitjà de tots els elements de l'immobilitzat material del grup al denominador:

$$\frac{140.655.132}{213.333.610.000} = 0,000000659320$$

Si ho integrem a la fórmula per a calcular la quota de repartiment obtindriem això:

$$\left(\frac{1}{3} * \frac{217.963.649,58}{168.204.300.000} + \frac{1}{3} * \left(\frac{1}{2} * \frac{33.614.721,48}{11.035.720.000} + \frac{1}{2} * \frac{1.101}{97.000} \right) + \frac{1}{3} * \frac{140.655.132}{213.333.610.000} \right) = 0,00283158$$

La base imposable consolidada es repartirà entre els membres del grup al final de cada exercici sobre la base de la fórmula de distribució calculada prèviament. D'aquesta forma, la part de la base imposable comuna consolidada que hauria de gravar-se a Espanya en funció de la fórmula de repartiment seria:

$$17.224.850.000 * 0,00283158 = 48.773.479,44$$

D'aquesta manera aplicant el tipus impositiu vigent per a la filial espanyola del 30%⁴⁶ resultaria un impost a pagar de 14.632.043,83 milions.

Si observem els comptes anuals individuals de la filial espanyola, la base imposable de 2014 resulta ser de 8.226.930,42 milions aplicant un 30% de tipus impositiu⁴⁷ resultaria un impost a pagar de 2.468.079,13 milions, malgrat que el que va pagar la filial espanyola al 2014 va ser de 1.851.059,34 milions d'euros.

Per a una millor clarificació, a continuació es mostra una taula comparativa amb els càlculs anteriors, afegint el càlcul del tipus efectiu per tal de poder comparar quin és el diferencial de tipus que resultaria tenint en compte un i altre sistema:

	Sistema BICCIS	Sistema espanyol
<i>Net sales</i>	168.204.300.000	217.963.649,58
Despesa personal	11.035.720.000	33.614.721,48
Nombre de treballadors	97.000	1.101
Actius	213.333.610.000	140.655.132
Base Imposable	48.773.479,44	8.226.930,42
Quota impositiva	14.632.043,83	2.468.079,13
Tipus legal	30%	30%
Tipus efectiu	30%	22,5%

Observant els resultats obtinguts a través d'aquests càlculs, es pot veure que la quota a pagar de l'impost sobre societats augmentaria considerablement.

Si es compara el tipus legal amb el tipus efectiu⁴⁸ que va presentar la filial espanyola al 2014, es pot observar que només resulten gravats un 22,5% dels beneficis, que suposen un 16,86% dels beneficis que resultarien gravables aplicant el sistema BICCIS. Així doncs, i en termes comparatius, implicaria que actualment s'estaria recaptant fiscalment només un 56,2% d'ingressos del que seria recaptable.

⁴⁶ Es pren el tipus impositiu de 2014 ja que és el tipus impositiu vigent al període de referència.

⁴⁷ Tenint en compte que es pren el tipus impositiu de referència del 2014, que és el tipus impositiu vigent del període de referència que està sent objecte d'estudi. Es recorda però que el tipus impositiu vigent al 2015 és d'un 28% i per l'any 2016 el tipus impositiu de l'Impost sobre Societats varia al 26%.

⁴⁸ Resultat de dividir l'impost a pagar entre la base imposable.

La causa del poc impost que paga Apple a Espanya és que la major part de les vendes que realitza les factura des d'Irlanda, caldria així mateix, poder analitzar detingudament les operacions vinculades que realitzen amb el grup, per tal de poder veure si existeixen refacturacions de despesa o pagaments a compte de *management fees* per tal de comprovar la realitat de les transaccions.

Malgrat haver intentat fer una aproximació al càlcul de la quota de l'IS, cal destacar que el càlcul s'ha realitzat tenint en compte que a través de la introducció d'aquesta proposta Apple mantindria la seva estructura de negoci, però no seria d'estranyar que les empreses reestructuressin les seves filials en funció d'aquells països on els tipus impositius fossin més baixos augmentant el volum d'operacions dels factors vendes, treball i actiu i reduint el volum en aquells països on els tipus impositius fossin més elevats.

D'aquesta manera, es continuaria desvirtuant l'autèntica imposició a cada un dels països de la Unió Europea ja que la planificació fiscal continuaria existint, però ara en base a uns altres paràmetres molt més acotats com serien aquelles magnituds que afecten a la fórmula de repartiment.

Allò que demostraria un disminució de la càrrega administrativa, seria la possibilitat de poder presentar una base imposable comuna per a un grup fiscal, ja que d'aquesta manera seria l'empresa matriu la que proporcionaria la base imposable, no havent de conformar-ne una les filials europees.

8. CONCLUSIONS

I. La fiscalitat societària no és una de les competències atribuïdes a la Unió Europea, però per a complir amb la consecució del Mercat únic i de la Unió Econòmica Monetària s'ha justificat la proposta i relançament de l'harmonització de l'Impost sobre Societats a tots els Estats Membres per tal d'eliminar els obstacles per a la consecució d'aquest mercat, eliminar l'existència de 28 sistemes impositius diferents dins la Unió Europea i sempre tenint en compte les llibertats que regeixen el sistema comunitari com són la llibertat d'establiment i de lliure circulació de capitals.

II. Per a l'aprovació del projecte original BICCIS es va utilitzar com a base jurídica l'article 115 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea que exigeix l'acord unànim de tots els Estats Membres i la utilització preceptiva de la Directiva com a instrument per a harmonitzar legislacions. Donat que els Estats Membres no tenen a dia d'avui un pronunciament conjunt, també es va plantejar l'adopció de la Proposta mitjançant el sistema de cooperació reforçada, que exigeix un mínim d'acord entre nou Estats Membres. Aquesta alternativa però, ha rebut crítiques, ja que podria discriminar a aquelles entitats jurídiques que estiguessin situades en Estats Membres on no s'apliqués aquest sistema.

III. La BICCIS no constitueix un nou impost sinó un conjunt de normes, de caràcter voluntari (o obligatori en el cas del relançament de la Proposta de 2015) per aquells grups de societats que adoptin el sistema, que harmonitzin els càlculs de la base imposable dels grups de societats amb entitats i establiments permanents establerts en diferents Estats Membres. El grup nomenaria doncs, un subjecte passiu principal i l'Estat on residís seria on s'hi trobaria l'Autoritat Tributària principal. En aquesta és on es liquidaria una única quota impositiva, fruit de la consolidació de les bases imposables dels diferents Estats Membres que formessin el grup i que seria objecte de repartiment mitjançant una fórmula de distribució que ponderaria de forma igual tres factors: actiu, vendes i treball. Cada Estat Membre conservaria la potestat de poder fixar el tipus impositiu.

IV. En la posició que han adoptat els diferents parlaments dels Estats Membres les principals crítiques són que la utilització de la citada Proposta no fos vinculant, sinó que cada entitat o grup d'entitats pogués escollir el sistema, havent d'existir forçosament a cada Estat Membre dos sistemes de liquidació, i la possibilitat de poder escollir les autoritats tributàries competents, tement que els grups societaris escollissin aquells territoris on les autoritats fiscals fossin més permissives. Respecte a la fórmula de repartiment, el que es critica és tant l'elecció dels factors com la seva mateixa ponderació (és a dir, atorgar el mateix pes a cada un d'aquests tres), per assumir que tots els Estats Membres són igual de productius en tots aquests aspectes i que entre

ells no existeixen diferències estructurals i econòmiques que s'haurien de fer pal·leses a l'hora de determinar la recaptació fiscal que els correspondria en funció de la renda que en aquests es generés.

V. Encara es mantenen qüestions sense resoldre com la relació entre els Convenis de Doble Imposició amb tercers països i els Estats Membres, el que probablement portarà a que es configuren igualment alternatives de planificació fiscal o bé que s'exigeixi reciprocitat mitjançant la clàusula de la nació més afavorida. Destaca també l'absència de menció a la relació entre comptabilitat i fiscalitat, tenint en compte que no es parteix d'un resultat comptable i que tampoc es fa cap referència a les Normes Internacionals de Comptabilitat.

VI. Un dels majors avantatges que proporcionaria la consolidació entre membres del grup és la compensació de pèrdues transfrontereres, tot i que la Proposta de Directiva imposa regles específiques per evitar l'abús en relació a les bases imposables negatives prèvies a l'entrada d'una societat al grup que optés per aquest sistema i un cop aquest s'hagués dissolt.

VII. Mitjançant l'estudi d'un cas real s'ha pogut veure com l'impost a pagar com a conseqüència d'aquest sistema seria major que no pas el sistema existent, sobretot perquè principalment cada societat individual no podria manipular les seves operacions intragrup al determinar la seva base imposable respecte a tres factors predeterminats per la pròpia estructura empresarial. Aquesta tendència, podria acabar provocant que els grups de societats configuressin la seva estructura empresarial en base als tres factors integrants de la fórmula predeterminada. A més a més, el fet de que els Estats Membres no tinguessin potestat de fixar el tipus impositiu en la declaració de l'Impost sobre Societats, implicaria que adequessin el seu tipus impositiu al més baix establert a la Unió Europea per a no perdre inversions, de forma que el tipus s'acabaria uniformitzat a uns nivells molt baixos dels que tindrien els Estats Membres per a sí i individualment considerats.

VIII. La crisi econòmica, que ha incidit en la recaptació fiscal dels Estats i la falta de consens polític, juntament amb el recel dels països a perdre sobirania fiscal han frenat l'avanç de la Proposta. Pel context europeu actual sembla que el sistema de cooperació reforçada podria tenir més èxit en aspectes puntuals que no pas la possibilitat d'aprovar una proposta que incideixi en la totalitat de les regles de càlcul de la base imposable, deixant només als Estats Membres la possibilitat d'aplicar el seu tipus impositiu sobre una quota impositiva resultant d'una fórmula predeterminada.

IX. La base de la Proposta, presenta encara certes mancances que caldria perfilar i fins i tot reconfigurar. La no previsió de procediments coordinats podria veure mermada la capacitat de l'Administració per a detectar irregularitat i facilitar l'intercanvi d'informació. Així mateix, també caldria uniformitzar totalment les deduccions i despeses deduïbles i no deixar a l'arbitri

dels Estats l'establiment de les mateixes, ja que això suposaria desvirtuar totalment la transparència, que d'altra manera, oferiria el sistema.

X. Aquests no són els únics elements crítics del contingut de la Proposta, l'elecció dels tres factors determinants del repartiment de la Base Imposable són criticats per nombrosos Estats. Cal destacar que la seva elecció respon, segons les conclusions d'aquest estudi, més aviat a estructures d'antics models empresarials industrials que no pas a l'actual model empresarial. És per això que seria interessant revisar la Proposta i considerar que aquests tres factors poguessin ser alterats segons el model empresarial del moment i també alterar-ne la ponderació, de forma que s'atorgués més representació a aquell factor econòmic més proper a l'activitat econòmica i se n'allunyés d'aquells factors preestablerts que caracteritzen ara la composició de la fórmula i que no reflecteixen una plasmació del model econòmic empresarial.

XI. Si es pren com a base el coneixement de la normativa fiscal societària espanyola en comparació amb l'articulat de la Proposta, es pot apreciar significatives diferències que podrien suposar un ingrés major o menor per a la Hisenda Pública. Per exemple, en les grans corporacions on les inversions en capital no corrent són molt significatives, podrien veure incrementada significativament la quota impositiva com a conseqüència de la supressió de la llibertat d'amortització. En canvi, aquell perfil empresarial més proper a les Petites i Mitjanes Empreses podrien resultar afavorides a causa de la permissivitat de la deduïbilitat de provisions i deterioraments de crèdit o d'inversions financeres reduït, per tant, l'ingrés a l'administració tributària.

XII. Amb la Proposta de Directiva BICCIS de l'any 2015 sobre la taula i havent finalitzat el termini de consultes amb els Estats Membres al setembre de 2015 es preveu que un cop s'hagi analitzat la visió de tots ells, al proper any 2016 es torni a formular la Proposta BICCIS. Cal destacar, que gran part dels països criticaven de la primera formulació de la Proposta que fos voluntària, de manera que introduint l'obligatorietat de la Proposta, com a mínim per aquells grups multinacionals, sembla que la visió dels respectius parlaments hauria de canviar. Malgrat aquest canvi, seguiria subsistint la possibilitat d'elecció per aquelles empreses amb perfil de PIME o altres formes jurídiques per les quals es mantindria el sistema tradicional, mantenint-se a aquests efectes dos sistemes impositius en cada país de la Unió Europea. Tanmateix, els efectes econòmics de la proposta són encara molt difosos malgrat els esforços de la Comissió de demostrar la millora que suposaria la introducció de la BICCIS mitjançant nombrosos informes econòmics.

XIII. La recuperació, altre vegada, de la Proposta de Directiva sobre la Base Imposable Comuna Consolidada de l'Impost sobre Societats no es pot entendre com una mesura aïllada,

sinó que forma part d'un paquet definitiu de mesures, presentades per la OCDE, per tal de dur a terme una reforma integral, coherent i coordinada de la normativa tributària internacional. Aquest Projecte va ser proposat per tal de dotar als Estats de solucions per a eliminar les llacunes normatives que permeten que els beneficis de les empreses puguin ser traslladats artificialment cap a territoris d'escassa o nul·la tributació. El conjunt de la Proposta BICCIS i la resta de mesures pretén doncs, posar fi a la doble no imposició i facilitar una millor alienació de la fiscalitat amb l'activitat econòmica i la creació de valor.

XIV. Malgrat que realitzant un anàlisi global les perspectives poden resultar favorables, s'ha de tenir en compte que aquest és un estudi estàtic, que no pot preveure (possiblement només intuïr) les reaccions de les societats europees davant d'aquest sistema. La introducció de noves mesures fiscals provocaria l'enginy, per part de les empreses, de noves fórmules i estructures per tal de limitar el pagament d'impostos. És per això que no existeix una solució definitiva, però sí limitar les bretxes existents entre els sistemes tributaris nacionals, creant una legislació fiscal societària harmonitzada per tal de generar més transparència i protegir així el mercat interior.

9. BIBLIOGRAFIA

BOKOBO MOICHE Susana, PASCUAL GONZÁLEZ Marcos M.: *La aproximación de legislaciones en el Impuesto sobre Sociedades: especial referencia a la base consolidada común (Parte 2ª)*. Ministerio de Ciencia e Innovación (DER 2008-05919/JUR). Pàgs. 7 - 27. Crónica Tributaria Núm. 135/2010.

COMISSIÓ EUROPEA: *La Comisión Europea* [En línia]. Unión Europea, 1995-2015 [Consulta: 4 d'octubre de 2015].

COMISSIÓ EUROPEA: *Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)* [En línia]. Unión Europea, 2011 [Consulta: 4 d'octubre de 2015], Documento 7263/11 FISC 23.

CONFEDERATION FISCALE EUROPEE: *Opinion Statement FC 1/2016 was sent on 8 January 2016 in response to the European Commission's public consultation on the re-launch of the common consolidated corporate tax base (CCCTB)*. [En línia]. Confederation Fiscale Europeene, 2016 [Consulta: 13 de gener de 2016]

ERNST & YOUNG: *EU Council adopts directive on exchange of information on tax rulings, agrees on other corporate tax issues*. EYGM Limited, 2015.

ESTEVE, Maria Luisa. *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea*. València: tirant lo blanch, 1996, 144 p. (Antònia Agulló Agüero). ISBN: 84-8002-321-X.

EUROPEAN COMMISSION: *Harmful Tax Competition* [En línia]. Unión Europea, 11 de desembre de 2014 [Consulta: 14 de novembre de 2015].

EUROPEAN COMMISSION: *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. "A Fair and Efficient Corporate Tax System in the European Union. 5 keys Areas for Action"*, Brussels 17.6.2015. COM (2015) 302 final.

FERNÁNDEZ RODRÍGEZ Elena, MARTÍNEZ ARIAS Antonio, ÁLVAREZ GARCÍA Santiago: *Contabilidad versus fiscalidad: situación actual y perspectivas de futuro en el marco del Libro Blanco de la contabilidad*. (Institut d'Estudis Fiscals), 2003.

FOSTER SWISS: *Un vistazo al sistema fiscal Suizo*. 14 de setembre de 2015 [Consulta: 8 de desembre de 2015].

LANG Michael, PISTONE Pasquale, SCHUCH Josef, STARINGER Claus: *Common Consolidated Corporate Tax Base*. Wien: Linde, 2008. ISBN: 978-3-7073-1306-2.

POMP Richard, LUCAS MAS Mayra: *La Tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos (Una introducción al modelo de articulación entre sistemas tributarios estatales del mercado norteamericano)*, pàgs. 137-167. Crónica Tributaria Núm. 122/2007.

RUIZ ALMENDRAL, Violeta: *La fórmula canadiense del "Sistema Tributario Representativo" como una posible forma de profundizar en el sistema de corresponsabilidad fiscal*. Trabajo académico Universidad Carlos III. Núm.7 1/2003.

RUIZ HIDALGO, Carmen. *Tributación de la empresa en la Unión Europea*. Madrid: Marcial Pons, 2002, 228 p. (Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A.). ISBN: 84-7248-962-0